Tweede Kamer der Staten-Generaal

2

Vergaderjaar 2015–2016

34 503

Goedkeuring van het op 15 juli 2015 te Addis Abeba tot stand gekomen Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Zambia tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen (Trb. 2015, 113 en Trb. 2016, 47)

Nr. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING

I. ALGEMEEN

I.1. Inleiding

Het onderhavige, op 15 juli 2015 te Addis Abeba ondertekende, Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Zambia, met Protocol (hierna: «het Verdrag»), geeft regels die aanwijzen welke van de verdragsluitende staten bevoegd is om in overeenstemming met zijn nationale wetgeving belasting te heffen van het inkomen van inwoners van één of van beide staten. Dit teneinde dubbele belasting te vermijden. Daarnaast regelt het Verdrag, onder meer met het oog op het voorkomen van het ontgaan van belasting, de administratieve wederzijdse bijstand in de vorm van onderlinge uitwisseling van fiscale informatie en invordering van belastingen.

Nederland heeft Zambia benaderd om te onderhandelen over een herziening van het bestaande belastingverdrag dat op 19 december 1977 te Lusaka werd ondertekend (*Trb*. 1978, 1 en *Trb*. 1982, 189). Het initiatief om Zambia uit te nodigen voor deze besprekingen is aangekondigd in de brief van de Minister voor Buitenlandse Handel en Ontwikkelingssamenwerking en de Staatssecretaris van Financiën van 30 augustus 2013 (Kamerstukken II 2012/13, 25 087, nr. 60, blz. 4). Het doel om met Zambia te gaan overleggen was uitvoering te geven aan het voornemen om antimisbruikbepalingen aan het bestaande verdrag toe te voegen. Daarmee zou voorkomen kunnen worden dat de belastinginkomsten van Zambia worden uitgehold doordat inwoners van derde landen misbruik maken van het Nederlands-Zambiaanse belastingverdrag.

Omdat het belastingverdrag met Zambia dateert van 1977, was het wenselijk het verdrag ook op andere punten te moderniseren. Nederland is – na landen als het Verenigd Koninkrijk en China – één van de belangrijke investeerders in Zambia. Met een jaarlijkse groei van gemiddeld 7½%[1] over het afgelopen decennium is Zambia één van een groep Afrikaanse landen die ondanks de wereldwijde crisis een stevige economische vooruitgang wist te boeken. In dat licht levert modernisering

[1] IMF Executive Board Concludes 2013 Article IV Consultation with Zambia, Press Release No. 13/535, December 19, 2013.

kst-34503-3
ISSN 0921 - 7371
's-Gravenhage 2016

van het Nederlands-Zambiaanse belastingverdrag een bijdrage aan het voortbestaan en uitbouwen van de economische relaties tussen beide landen. Belangrijk daarbij is dat het Verdrag bijdraagt aan de rechtszekerheid voor partijen die vanuit één van de verdragsluitende staten opereren of investeren in de andere verdragsluitende staat en aan het wegnemen van fiscale belemmeringen.

Zambia heeft in de jaren-60, -70 en -80 van de vorige eeuw belastingverdragen gesloten met een achttiental landen. Daarna is pas in 2010 een verdrag met China gesloten en zijn met enkele andere landen onderhandelingen gevoerd over de herziening van oudere verdragen zoals met Ierland, India, Zuid-Afrika en het Verenigd Koninkrijk. Het herziene verdrag met het Verenigd Koninkrijk, dat op 4 februari 2014 is ondertekend, heeft mede een rol gespeeld in de besprekingen over een herziening van het Nederlands-Zambiaanse belastingverdrag. Het Verdrag met Zambia past goed in het netwerk van circa negentig belastingverdragen die het Koninkrijk der Nederlanden is aangegaan voor het Europese deel van Nederland. Met inachtneming van de statutaire herzieningen in het Koninkrijk en de beleidsvoornemens, zoals die zijn verwoord in Bijlage III van de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011[2] (hierna: «de NFV 2011»), is het Verdrag ook van toepassing op het Caribische deel van Nederland. Het Verdrag is bovendien in lijn met de uitgangspunten die in het bijzonder voor ontwikkelingslanden uiteen zijn gezet in de NFV 2011 en met de parlementaire gedachtewisseling die over deze notitie heeft plaatsgevonden. In onderdeel I.7 is het Toetsschema Standaardcriteria Fiscaal Verdragsbeleid 2011 opgenomen.[3]

I.2. Aanleiding voor en verloop van de onderhandelingen

De onderhandelingen over een herziening van het verdrag van 1977 zijn gestart door een brief van mijn ambtsvoorganger van 17 december 2013 aan de Zambiaanse Minister van Financiën waarin wordt voorgesteld besprekingen te starten teneinde het bestaande verdrag van 1977 aan te passen aan de economische en sociale ontwikkelingen in beide landen. Daarbij is de wens geuit om bepalingen op te nemen die oneigenlijk gebruik en misbruik van het Verdrag moeten voorkomen. Het Nederlandse voorstel ging vergezeld van een verdragsontwerp dat voor Nederland uitgangspunt zou vormen bij de besprekingen.
Op de brief van 17 december 2013 is eind januari 2014 door Zambia met instemming gereageerd. Bij de Zambiaanse reactie werd eveneens een verdragsontwerp meegezonden.
De besprekingen vonden plaats in Den Haag van 22 tot en met 25 april 2014 en konden in één ronde worden afgerond. Nadien zijn schriftelijk de laatste technische punten uitgewerkt. De besprekingen hebben geleid tot de totstandkoming van het voorliggende nieuwe belastingverdrag tussen Nederland en Zambia.

I.3. Inhoud van het Verdrag

I.3.1. Algemeen

De structuur, inhoud en bewoordingen van het Verdrag stemmen in het algemeen overeen met het gebruikelijke patroon van de door Nederland gesloten recente algemene belastingverdragen.
De Nederlandse inzet was gebaseerd op het verdragsbeleid zoals neergelegd in de NFV 2011, waarbij voor het instrumentarium is aange-

---

[2] Bijlage bij Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 7, blz. 85.
[3] Bijlage bij Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 27, ter uitvoering van Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 8 (motie-Van Vliet).

knoopt bij de bepalingen van het OESO-modelverdrag 2010 (hierna: «het OESO-modelverdrag») en het VN-modelverdrag 2011 (hierna: «het VN-modelverdrag»). Daarnaast werd de Nederlandse inzet uitdrukkelijk mede bepaald door de Nederlandse wens om oneigenlijk gebruik en misbruik van het belastingverdrag tegen te gaan. Voor de goede orde wordt opgemerkt dat de onderhandelingen over het Verdrag hebben plaatsgevonden, en zijn afgerond, voor de publicatie van de aanbevelingen ter bestrijding van mogelijk verdragsmisbruik gedaan in het zogenoemde G20/OESO *Base Erosion & Profit Shifting* (BEPS)-project. Dit neemt echter niet weg dat het Verdrag afdoende voorziet in bepalingen die het risico op verdragsmisbruik tegengaan.
Het Verdrag geeft regels ter vermijding van dubbele belastingheffing en regels ter bestrijding van heffingslacunes. Voorts regelt het Verdrag de onderlinge uitwisseling van informatie en de bijstand bij invordering van belastingen. De in het Verdrag neergelegde regelingen weerspiegelen een resultaat dat in het licht van de over en weer naar voren gebrachte wensen als evenwichtig kan worden beschouwd en waarin op bevredigende wijze rekening is gehouden met de belangen van Nederlandse burgers en bedrijven.
Voor het Nederlandse bedrijfsleven zal het Verdrag bij bestaande en nieuwe activiteiten en investeringen in Zambia positief uitwerken. De grenzen van de heffingsbevoegdheden van beide landen zijn duidelijk vastgelegd en er is een goede grondslag gelegd voor overleg en geschillenbeslechting in die situaties waarin toepassing van het Verdrag desalniettemin tot problemen leidt.
De door Nederland naar voren gebrachte wensen konden bij de onderhandelingen grotendeels worden verwezenlijkt. Het in paragraaf I.7 opgenomen Toetsschema Fiscaal Verdragsbeleid 2011 geeft hierin inzicht. Hierna zal nog worden ingegaan op de voornaamste eigenschappen van het Zambiaanse belastingstelsel en op de bijzondere positie van Zambia als ontwikkelingsland.

I.3.2. Belastingstelsel Zambia

Zambia kent een fiscaal stelsel dat net als dat van Nederland bestaat uit een samenstel van directe en indirecte belastingen. De voornaamste indirecte belasting is de btw (16%) en de voornaamste directe belasting is de inkomstenbelasting (*Income Tax*). Deze laatste belasting valt onder de reikwijdte van het Verdrag en geldt zowel voor natuurlijke personen als rechtspersonen. Deze wet onderscheidt een aantal verschillende categorieën inkomsten, waarvoor afzonderlijke tarieven gelden. De winstbelasting voor lichamen bedraagt in beginsel 35%, maar varieert voor winsten behaald met bepaalde activiteiten van 10% (agrarische- en voedselproductie) tot 40% (elektronische communicatie). Voor ondernemingen die werkzaam zijn in bepaalde sectoren of gebieden kan een tijdelijke vrijstelling van de heffing van inkomstenbelasting worden verleend (zogeheten *tax holidays*) voor de duur van 3 of 5 jaar. Voor natuurlijke personen geldt een progressief inkomstenbelastingtarief met een maximum van 35%. Ter vermijding van dubbele belasting hanteert Zambia een verrekeningsstelsel waarbij de verrekening voor de buitenlandse belasting niet hoger kan uitvallen dan de Zambiaanse belasting die is toe te rekenen aan de desbetreffende buitenlandse inkomsten. De Zambiaanse inkomstenbelasting is gebaseerd op een territoriaal stelsel. Daardoor wordt zowel van inwoners als van niet-inwoners van Zambia in beginsel alleen inkomstenbelasting geheven over inkomsten en winsten uit activiteiten uit Zambiaanse bron, hetgeen in de praktijk neerkomt op activiteiten op Zambiaans grondgebied. Op dit beginsel wordt voor inwoners van Zambia alleen een uitzondering gemaakt voor uit het buitenland ontvangen dividenden of interest. Deze worden wel in de belastingheffing betrokken.

Daarnaast kent Zambia bronbelastingen op dividenden (15%), interest (15%), royalty's (20%), vergoedingen voor dienstverlening (20%), commissiebeloningen (15%) en huuropbrengsten (15%). Rechtspersonen waaraan voor de winstbelasting een tijdelijke vrijstelling (*tax holiday)* is verleend, kunnen voor de duur van die vrijstelling ook belastingvrij dividend uitkeren. Een vrijstelling van inkomstenbelasting geldt voorts onder meer voor zowel periodieke pensioenen als afkoopsommen daarvan (mits de afkoopsom is uitbetaald na pensionering), voor dividenden ontvangen van rechtspersonen die aan de Zambiaanse beurs genoteerd zijn en voor rente op spaartegoeden.

I.3.3. De positie van Zambia als ontwikkelingsland

Volgens de categorisatie van het *Development Assistance Committee* van de OESO behoort Zambia tot de categorie *least developed countries*. Ten aanzien van deze categorie landen is Nederland meer bereid af te wijken van de reguliere verdragsinzet zoals die wordt gevolgd in onderhandelingen met meer ontwikkelde landen. Echter, in bilaterale onderhandelingen is vanzelfsprekend mede bepalend de inzet van de verdragspartner zelf. In onderhandelingen met uiteenlopende andere landen heeft Zambia weliswaar om opname van onderdelen van het VN-modelverdrag gevraagd, maar er is duidelijk een patroon te ontdekken dat Zambia niet aan alle onderdelen van het VN-modelverdrag vasthoudt.
In de onderhandelingen over het voorliggende Verdrag met Zambia is rekening gehouden met deze omstandigheid, ook om in Zambia zoveel mogelijk een gelijk speelveld te garanderen tussen werknemers en ondernemers uit Nederland en uit andere landen waarmee Zambia een belastingverdrag heeft gesloten of gaat sluiten. In dit licht moeten ook de concessies van Nederland worden gezien ter zake van de verruiming van het begrip «vaste inrichting», waardoor Zambia bijvoorbeeld ter zake van dienstverlening gedurende een bepaalde tijd eerder dan voorheen een mogelijkheid tot belastingheffing krijgt. In deze verruiming voorziet ook het in 2014 tot stand gekomen belastingverdrag tussen Zambia en het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland. De tarieven van de bronbelastingen op dividend en interest zijn gelijk gebleven in vergelijking met het verdrag van 1977. In vergelijking met het verdrag van 1977 is daarentegen het bronheffingstarief voor royalty's wel verlaagd van 10% naar 7½%. Omdat een bronbelasting op royalty's voor nieuwe technologie vaak niet verrekend kan worden zolang aan die nieuwe technologie nog hoge ontwikkelingskosten kleven, zal de bronbelasting worden afgewenteld op de gebruiker van die technologie. Dat leidt tot hogere kosten voor de gebruiker van de technologie. Zo bezien leidt het invoeren van een bronbelasting (indirect) tot een verlaging van de heffingsgrondslag voor de winstbelasting. Vanuit dit perspectief heeft Zambia ingestemd met een (bescheiden) verlaging van het bronheffingstarief van 10% naar 7½%.
Tevens is bij de voorbereiding van de onderhandelingen met Zambia uitdrukkelijk aandacht besteed aan eventuele risico's op verdragsmisbruik. Door in het Verdrag relatief hoge bronbelastingen op te nemen op dividend, interest en royalty's en de verlaging van de nationale tarieven van de bronbelastingen te verbinden met anti-misbruikbepalingen, is het risico op verdragsmisbruik ondervangen.

I.4. Budgettaire aspecten

De budgettaire gevolgen van het Verdrag zullen naar verwachting per saldo neutraal zijn.

I.5. Inbreng van derden

Het Ministerie van Financiën heeft via de gebruikelijke nieuwsberichten de onderhandelingen met Zambia onder de aandacht gebracht en belanghebbenden verzocht de voor hen van belang zijnde aangelegenheden kenbaar te maken. Daarop zijn echter geen reacties ontvangen.

I.6. Koninkrijkspositie

Het Verdrag zal, wat het Koninkrijk der Nederlanden betreft, gelden zowel voor het Europese deel als voor het Caribische deel van het land Nederland. Daarmee is rekening gehouden met de op 10 oktober 2010 doorgevoerde staatkundige hervorming van het Koninkrijk, zoals ook beschreven in Bijlage III bij de NFV 2011. Met de door Nederland gebruikelijk voorgestelde bepaling over mogelijke uitbreiding van het Verdrag naar de andere landen van het Koninkrijk kon Zambia niet instemmen. De overige landen in het Koninkrijk zijn fiscaal autonoom en kunnen zelfstandig besluiten al dan niet in onderhandeling te treden met Zambia teneinde te komen tot een belastingverdrag. Deze toelichting is vooral geschreven vanuit het perspectief van het in Europa gelegen deel van Nederland, kortheidshalve dan steeds aangeduid als «Nederland». Dat laat onverlet dat de verdragsbepalingen en de toelichting daarbij mutatis mutandis evenzeer van toepassing zijn in de relatie tussen Zambia en Caribisch Nederland. Tijdens de totstandkoming van het nieuwe belastingstelsel van Caribisch Nederland hebben de eilandbestuurders de wens geuit dat nieuwe of herziene belastingverdragen die door Nederland worden afgesloten ook zouden gelden voor Caribisch Nederland. In Bijlage III bij de NFV 2011 is neergelegd dat Nederland in onderhandelingen met (potentiële) verdragspartners het belang van belastingplichtigen die op of vanuit Caribisch Nederland economisch actief zijn uitdrukkelijk zal behartigen en dat oplossingen zullen worden gezocht voor eventuele dubbele belastingheffing tussen het Caribische deel van Nederland en de (potentiële) verdragspartner. Bij de onderhandelingen met Zambia is gehandeld overeenkomstig deze uitgangspunten. De uitleg in de memorie van toelichting over de overeengekomen heffingsverdeling en de administratieve samenwerking zijn gelijkelijk van toepassing op beide delen van Nederland. Van verschillende perspectieven is in die zin nauwelijks sprake. Daar waar nodig is ingegaan op de positie van Caribisch Nederland (zie de onderdelen II.2, II.3 en II.4 van de memorie van toelichting). Met de bestuurscolleges vindt op reguliere basis overleg plaats over fiscale aangeleden. Daar vallen internationale aspecten zoals het overeenkomen van belastingverdragen ook onder. De bestuurscolleges hebben ook kennis kunnen nemen van de NFV 2011. De werkafspraak is dat voor specifieke belastingverdragen nader overleg slechts hoeft plaats te vinden als in onderhandelingen bijzondere omstandigheden opkomen. Daarvan was in de onderhandelingen over het voorliggende verdrag geen sprake.

I.7. Toetsschema Fiscaal Verdragsbeleid

Het Toetsschema Fiscaal Verdragsbeleid 2011 is hierna opgenomen. In de rechter kolom van het toetsschema zijn de paragraafnummers uit deze toelichting opgenomen die corresponderen met de desbetreffende onderdelen van het schema.

NFV 2011	Inzet	Ja	Deels	Nee	N.v.t.	Zie par.
	Algemeen					
IV	Globaal beslisschema voor het aangaan van verdragsrelaties gevolgd	X				I.1
1.2.6	Bijzonder regime geheel of gedeeltelijk uitgezonderd van verdragsvoordelen in gevallen waarin het risico op verdragsmisbruik bestaat	X				II.1
1.3.5	Bronstaat verleent ook verdragsvoordelen aan in Nederland gelegen vaste inrichting die zich in dezelfde situatie bevindt als inwoners van Nederland			X		
III	Dubbele belastingheffing in relatie tot BES eilanden geadresseerd	X				I.6
	Specifieke elementen					
	Verdragstoegang en -voordelen					
2.2.1	Vastgelegd is dat een lichaam wordt geacht aan belasting in een verdragsluitende staat onderworpen te zijn, indien dat lichaam wordt beheerst door de wetten van die staat of zijn plaats van leiding in die staat heeft	X				II.4
2.2.1	De vbi komt voor sommige verdragsvoordelen niet in aanmerking[1]	X				II.1
2.2.1 /II.2	Duidelijkheid is gegeven over de verdragstoegang van en aanspraak op verdragsvoordelen door pensioen- en overheidsfondsen	X				II.4
2.2.2	Corporate tiebreaker op basis van plaats van werkelijke leiding opgenomen	X				II.4
2.3	Regeling voor oplossing dubbele heffing en vrijstelling ten aanzien van hybride (rechts)vormen opgenomen	X				II.3
2.4	Overeenstemming over fiscale behandeling besloten FGR's als asset poolinginstrument			X		
2.5	Afgezonderde Particuliere Vermogens tijdens onderhandelingen besproken en zo nodig geadresseerd in het verdrag	X				
	Ondernemingswinsten					
2.6.2	Definitie «vaste inrichting» in overeenstemming met OESO-beginselen		X			II.5
2.6.3	Specifieke bepaling in artikel inzake «vaste inrichting» ter behoud van heffingsrecht over winsten behaald met werkzaamheden buitengaats opgenomen	X				II.5
2.6.4	Winsttoerekening vaste inrichtingen conform artikel 7 OESO-modelverdrag		X			II.7
2.6.4	Toegang tot onderlingoverlegprocedure en arbitrage in kwesties over winsttoerekening en verrekenprijzen	X				II.24
2.6.5	Toekenning heffingsrecht scheep- en luchtvaartwinsten behaald in het internationale verkeer aan de staat van de werkelijke leiding van de onderneming			X		II.8
2.6.5	Terugvaloptie: Beperkte bronstaatsheffing scheep- en luchtvaartwinsten				X	
2.6.5	Vrijwaring van heffingen over de omzet behaald met passagiers- en vrachtvervoer			X		
	Vermogensinkomsten en -winsten					
2.7.1	Uitsluitende woonstaatheffing voor deelnemingsdividenden			X		II.10
2.7.2	Tarief portfoliodividenden t.a.v. Nederland niet lager dan 15%	X				II.10
2.8.1	Uitsluitende woonstaatheffing interest & royalty's			X		
2.8.1	Terugvaloptie: Uitzonderingen bronheffingsrecht	X				II.11 II.12
2.9.3	Aanmerkelijkbelangvoorbehoud opgenomen	X				II.10
2.9.3	Zo nodig: Uitbreiding aanmerkelijkbelangvoorbehoud indien verdragspartner waardeaangroei niet belast				X	
2.9.4	Zo nodig: Heffingsmogelijkheid bronstaat indien verdragspartner door Nederlands lichaam betaalde dividenden effectief niet belast				X	
2.9.5	Bepaling dat inkoop van aandelen en liquidatie worden beheerst door het dividendartikel	X				II.10
	Arbeid					
2.10	183-dagenbepaling opgenomen voor inkomsten uit dienstbetrekking	X				II.14
2.11.1	Bronstaatheffing voor gefacilieerd opgebouwde pensioenen, onafhankelijk van de behandeling van de pensioenen in de woonstaat	X				II.17
2.11.2	Indien Ja: Geen splitsing particuliere en privaatrechtelijke pensioenen indien bronstaatheffing	X				II.17
2.11.1	Terugvaloptie: Beperkt bronheffingsrecht				X	
2.11.5	Regeling voortgezette pensioenpremieaftrek in of bij non- discriminatieartikel	X				II.23
2.12	Inkomsten sporters & artiesten vallen onder bepalingen inkomsten uit onderneming of dienstverband			X		II.16
2.12	Risico dubbele vrijstelling sporters & artiesten geadresseerd	X				II.16
2.13	Specifieke bepaling (hoog)leraren achterwege gelaten			X		II.20
	Voorkomingsmethodiek					
2.15.1	Nederlandse voorkomingsmethodiek opgenomen	X				II.22
2.15.2	Geen tax sparing credit opgenomen	X				II.22

NFV 2011	Inzet	Ja	Deels	Nee	N.v.t.	Zie par.
	Administratieve samenwerking en overig					
2.16.1	Verdergaande informatie-uitwisseling mogelijk dan uitwisseling op verzoek	X				II.25
2.16.2	Invorderingsbepaling opgenomen	X				II.26
2.17.1	Arbitragemogelijkheid opgenomen	X				II.24
2.17.1	Arbitrage ook mogelijk in gevallen waarin definitieve gerechtelijke uitspraak is gedaan			X		II.24
2.21	Terug- en overnameclausule opgenomen in geval regeling nog niet was overeengekomen				X	
	Instrumentarium voorkomen verdragsmisbruik					
2.20.1	Indien aansluiting is gezocht bij nationale antimisbruikleerstukken is consultatie en/of onderlingoverlegmogelijkheid overeengekomen	X				II.10
2.20.2	Verdragsvoordeelbeperkende bepalingen opgenomen waar interactie tussen betrokken stelsels verdragsmisbruik meebrengen				X	
	Ontwikkelingslanden					
2.6.2	Uitgebreidere definitie «vaste inrichting»	X				II.5
2.7.1	Bronbelasting op deelnemingsdividenden toegestaan	X				II.10
2.8.1	Bronbelasting op interest & royalty's toegestaan	X				II.11 II.12
	Risico's verdragsmisbruik tijdens onderhandelingen op initiatief van Nederland besproken en zo nodig geadresseerd in het verdrag	X				II.10 II.11 II.12
II.2	Overige onderdelen van het VN-model geaccepteerd ter ondersteuning van de fiscale ontwikkeling van het ontwikkelingsland		X			I.3.2 e.v.

[1] Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 13.

Toelichting

In bovenstaand toetsschema met standaardcriteria voor het sluiten van belastingverdragen zijn de standaardcriteria opgenomen zoals geformuleerd en toegelicht in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011.[4] Dit schema biedt tevens uitvoering aan de motie-Van Vliet[5] en zal gevoegd worden bij elke toelichting bij nieuwe belastingverdragen. Per onderdeel zal worden aangegeven of de inzet geconcretiseerd is in het verdrag en zal worden verwezen naar de relevante passage in de toelichting.

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

II.0. Titel en preambule

Dit Verdrag geldt voor belastingen naar het inkomen en niet voor belastingen naar het vermogen, omdat Zambia evenals Nederland geen vermogensbelasting kent. Er kan zich dus geen dubbele belastingheffing naar het vermogen voordoen. Op dit punt wijkt het Verdrag dus af van het OESO-modelverdrag dat immers wel op vermogensbelasting betrekking heeft.

II.1. Personen op wie het Verdrag van toepassing is (artikel 1 en Protocol artikel II)

Artikel 1 beschrijft de personele werkingssfeer van het Verdrag. Het Verdrag geldt ten aanzien van personen die inwoner zijn van een verdragsluitende staat of van beide verdragsluitende staten. De uitdrukkingen «verdragsluitende staat» en «persoon» worden omschreven in artikel 3, eerste lid, onderdelen c en k, en het begrip «inwoner» in artikel 4 van het Verdrag.
In artikel II van het Protocol is voorts een bepaling opgenomen voor inwoners die onderworpen zijn aan een bijzonder belastingregime. De bevoegde autoriteiten dienen eerst in onderlinge overeenstemming vast

[4] Bijlage bij Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 7.
[5] Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 8 (Van Vliet, PVV).

te stellen of inderdaad sprake is van een bijzonder regime. Indien dat het geval is, dienen zij vervolgens vast te stellen in welke mate de daaraan onderworpen inwoners geen aanspraak kunnen maken op de voordelen van het Verdrag. Voor de vrijgestelde beleggingsinstelling in de zin van artikel 6a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 is reeds expliciet bepaald dat deze geen aanspraak kan maken op de voordelen van de artikelen 10, 11, 12, 13 en 21 van het Verdrag. Dit is in overeenstemming met onderdeel 2.2.1 van de NFV 2011.

II.2. Belastingen waarop het Verdrag van toepassing is (artikel 2)

In artikel 2 is de materiële werkingssfeer van het Verdrag neergelegd. De leden 1 en 2 van dit artikel stemmen, afgezien van het ontbreken van een verwijzing naar de vermogensbelasting, overeen met de leden 1 en 2 van artikel 2 van het OESO- en het VN-modelverdrag.
Het derde lid bevat een opsomming van de huidige Zambiaanse en Nederlandse belastingen waarop het Verdrag van toepassing is. Voor Nederland zijn zowel de relevante belastingen die van toepassing zijn in het Europese deel van Nederland als de relevante belastingen van Caribisch Nederland opgenomen.
In overeenstemming met het OESO- en het VN-modelverdrag bepaalt het vierde lid dat het Verdrag ook van toepassing is op alle gelijke of in wezen gelijksoortige belastingen die na de datum van ondertekening van het Verdrag naast of in de plaats van de in het derde lid opgesomde belastingen worden geheven, alsmede op andere toekomstige belastingen waarop het eerste en tweede lid van toepassing zijn. De bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten zijn gehouden om elkaar te informeren over alle wezenlijke wijzigingen die in hun nationale belastingwetten zijn aangebracht.

II.3. Algemene begripsbepalingen (artikel 3 en Protocol artikel I)

Artikel 3 bevat definities voor uitdrukkingen die in het Verdrag voorkomen.
In het eerste lid, onderdeel a en onderdeel b, worden de begrippen «Zambia» en «Nederland» gedefinieerd. Onder het begrip Nederland wordt niet alleen het in Europa gelegen deel van Nederland verstaan, maar ook het Caribisch deel van Nederland. Het Caribisch deel van Nederland valt dus ook onder de reikwijdte van het Verdrag.
Volgens onderdeel c wordt onder de uitdrukkingen «een verdragsluitende staat» en «de andere verdragsluitende staat» afhankelijk van de context verstaan Zambia of Nederland. Voor de algemene uitdrukkingen van het eerste lid, onderdelen d tot en met h, j en k, is aangesloten bij de overeenkomstige definities van het OESO-modelverdrag.
In onderdeel i wordt het begrip «internationaal verkeer» omschreven als alle vervoer met een schip of luchtvaartuig geëxploiteerd door een onderneming van een verdragsluitende staat, behalve wanneer het schip of luchtvaartuig uitsluitend wordt geëxploiteerd tussen plaatsen die in de andere verdragsluitende staat zijn gelegen. Deze definitie sluit dus aan bij de verdragsluitende staat waar de ondernemer voor wiens rekening en risico de internationale vervoersonderneming wordt gedreven woont of is gevestigd. Deze bepaling hangt samen met artikel 8. Ingevolge deze bepaling worden de heffingsrechten over winsten uit internationale lucht- en scheepvaartactiviteiten toegedeeld aan het land waar de ondernemer voor wiens rekening en risico de internationale vervoersonderneming wordt gedreven woont of is gevestigd.
Onderdeel l definieert de uitdrukking «pensioenfonds», die wordt gebruikt in artikel 10, tweede lid (dividend), artikel 17, derde lid (pensioenen, lijfrenten, socialezekerheidsuitkeringen) en artikel 23, zesde lid (non-discriminatie pensioenbijdragen), van het Verdrag. Voor beide

landen is vereist dat het fonds in het algemeen is vrijgesteld van belasting op het inkomen en dat het fonds voornamelijk voorziet in ouderdomspensioenuitkeringen. Zambia kon instemmen met deze door Nederland voorgestelde definitie, aangezien ook in Zambia een fonds dat door de bevoegde autoriteit is goedgekeurd voor de uitvoering van pensioenregelingen is vrijgesteld van inkomstenbelasting.
Het tweede lid van artikel 3 bevat een algemene regel voor de uitleg van uitdrukkingen die niet in het Verdrag zijn omschreven. Aan die uitdrukkingen wordt de betekenis toegekend die zij hebben volgens de wetgeving van de verdragsluitende staat die het Verdrag toepast, tenzij de context van het Verdrag anders vereist, waarbij de betekenis in de belastingwetgeving voorgaat op de betekenis in eventuele andere wetgeving.
Met betrekking tot het in onderdeel k van het eerste lid gedefinieerde begrip «persoon» in samenhang met het tweede lid, wordt opgemerkt dat het kan voorkomen dat een entiteit in de ene staat volgens nationaal recht wordt aangemerkt als een fiscaal zelfstandig lichaam, maar volgens het nationale recht van de andere staat als fiscaal transparant. De andere staat ziet dan geen zelfstandig belastingplichtig lichaam maar kijkt voor de belastingheffing naar de achterliggende personen of deelnemers. Dientengevolge worden door die andere staat de inkomsten fiscaal niet toegerekend aan de entiteit, maar aan de achterliggende personen. Men spreekt in dit verband wel van hybride entiteiten. Een dergelijk verschil in kwalificatie van entiteiten kan leiden tot dubbele vrijstelling of dubbele belasting en roept vragen op over de verdragsgerechtigdheid van de entiteit of van de achterliggende personen. Wat betreft de kwalificatie door Nederland kan in dit verband worden verwezen naar het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 11 december 2009, nr. CPP 2009/519M, (*Stcrt*. 2009, 19749), waarin criteria zijn opgenomen voor het antwoord op de vraag hoe een buitenlands samenwerkingsverband voor de toepassing van de Nederlandse belastingwetten dient te worden gekwalificeerd. Omdat zich echter onder het bestaande verdrag geen problemen op dit terrein hebben voorgedaan, gaf Zambia er de voorkeur aan geen bijzondere bepalingen in het Verdrag op te nemen die de verdeling van heffingsrechten voor een aantal gevallen zouden regelen. Daarom is volstaan met de bepaling in artikel I van het Protocol dat de bevoegde autoriteiten via onderling overleg een oplossing zoeken voor dubbele belastingheffing of dubbele vrijstelling die niet in overeenstemming is met het Verdrag en die het gevolg is van eventuele kwalificatieverschillen van entiteiten. In de met Ethiopië (*Trb*. 2012, 179 en 192) en Kenia (*Trb*. 2015, 114) gesloten belastingverdragen is een overeenkomstige bepaling opgenomen.

II.4. Inwoner (artikel 4 en Protocol artikel II)

Artikel 4 bevat bepalingen ter invulling van het begrip inwoner. Hiervoor is aangesloten bij artikel 4 van het OESO-modelverdrag en het VN-modelverdrag, aangevuld met een bepaling ter verduidelijking van het begrip onderworpenheid («*liable to tax*»).
In het eerste lid is omschreven wie voor de toepassing van het Verdrag geacht wordt inwoner te zijn van een verdragsluitende staat. Een persoon is inwoner van een verdragsluitende staat indien hij daar onderworpen is aan belastingheffing op grond van woonplaats, verblijf, plaats van oprichting, plaats van leiding of enige andere soortgelijke omstandigheid. Op verzoek van Zambia is ook de plaats van oprichting in de tekst opgenomen (conform het VN-modelverdrag). Nederland kon hiermee akkoord gaan, aangezien de plaats van oprichting ook zonder expliciete vermelding in de tekst wordt bestreken door de bepaling, namelijk als «enige andere soortgelijke omstandigheid».
Op verzoek van Nederland is in het tweede lid vastgelegd dat een lichaam geacht wordt aan belastingheffing onderworpen te zijn, indien het lichaam

voor de winstbelasting van de desbetreffende verdragsluitende staat, en wat Caribisch Nederland betreft voor de opbrengstbelasting, wordt beschouwd als inwoner en het door dat lichaam genoten inkomen in die staat niet rechtstreeks wordt toegerekend aan de belanghebbenden bij dat lichaam. Deze bepaling is een invulling van het in onderdeel 2.2.1 van de NFV 2011 toegelichte streven te voorzien in verdragsbescherming voor lichamen die zijn vrijgesteld van winstbelasting. Het gaat dan voornamelijk om pensioenfondsen en (niet-ondernemende) verenigingen en stichtingen. Ook vrijgestelde beleggingsinstellingen in de zin van artikel 6a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 kwalificeren op grond van deze bepaling als inwoner voor het Verdrag. Echter, zoals aangegeven in de toelichting bij artikel 1, zijn vrijgestelde beleggingsinstellingen op grond van artikel II van het Protocol van bepaalde verdragsvoordelen uitgesloten. Dat is ook mogelijk voor andere personen waarvoor een bijzonder fiscaal regime geldt dat waarbij een risico op verdragsmisbruik bestaat.
Het derde lid maakt duidelijk dat een persoon geen inwoner van een verdragsluitende staat is, wanneer hij in die staat slechts belastingplichtig is over inkomsten verkregen uit bronnen in die staat.
Het vierde lid bevat regels om de woonstaat van een natuurlijke persoon voor de toepassing van het Verdrag vast te stellen wanneer deze persoon volgens de nationale wetgevingen inwoner is van beide staten. Aangesloten wordt achtereenvolgens bij de beschikbaarheid van een duurzaam tehuis, het middelpunt van de levensbelangen, het gewoonlijk verblijf of de nationaliteit. Indien op grond van deze factoren de woonplaats niet kan worden vastgesteld, zullen de bevoegde autoriteiten in onderling overleg bepalen van welke verdragsluitende staat deze persoon inwoner is.
Het vijfde lid bevat een met het vierde lid vergelijkbare bepaling voor niet-natuurlijke personen (de *»corporate tie breaker»*). Op basis van deze bepaling wordt een lichaam, dat door beide verdragsluitende staten wordt beschouwd als inwoner, geacht inwoner te zijn van de staat waar de werkelijke leiding van het lichaam is gevestigd.

II.5. Vaste inrichting (artikel 5 en Protocol artikel III)

Artikel 5 definieert het begrip «vaste inrichting». Hoewel artikel 5 grotendeels het OESO-modelverdrag volgt, zijn op verzoek van Zambia in het derde lid bepalingen opgenomen die daarvan afwijken. Daarnaast zijn in het vierde, vijfde en zesde lid op verzoek van Nederland, in afwijking van het OESO-modelverdrag, bepalingen opgenomen over de aanwezigheid van een vaste inrichting met betrekking tot werkzaamheden buitengaats. Op die manier kan Nederland eerder een heffingsrecht uitoefenen over de winst behaald met werkzaamheden buitengaats. Dit is in overeenstemming met de uitgangspunten die zijn beschreven in onderdeel 2.6.3 van de NFV 2011.
Volgens het eerste lid betekent de uitdrukking «vaste inrichting» voor de toepassing van het Verdrag een vaste bedrijfsinrichting met behulp waarvan de werkzaamheden van een onderneming geheel of gedeeltelijk worden uitgeoefend.
In het tweede lid is vervolgens bepaald dat de uitdrukking «vaste inrichting» in het bijzonder omvat een plaats waar leiding wordt gegeven, een filiaal, een kantoor, een fabriek een werkplaats, een mijn, olie- of gasbron, groeve of enige andere plaats waar natuurlijke rijkdommen worden gewonnen of geëxploiteerd.
In het derde lid, onderdeel a, is bepaald dat constructie-, montage- en installatiewerkzaamheden alleen dan een vaste inrichting vormen als deze werkzaamheden, of toezichthoudende werkzaamheden in verband daarmee, langer duren dan 183 dagen. In het OESO-modelverdrag is daarvoor een termijn van 12 maanden opgenomen. Met de 183-dagen termijn, en met het opnemen in de bepaling van montagewerkzaamheden

en toezichthoudende werkzaamheden, is aangesloten bij het VN-model. Het gevolg hiervan is dat sneller en met betrekking tot meer activiteiten sprake kan zijn van een vaste inrichting en dus van een heffingsrecht voor de staat waarin de vaste inrichting is gelegen.
Nederland is in eerdere verdragen al een dergelijke termijn overeengekomen, bijvoorbeeld met Hongkong (*Trb*. 2010, 198), Kazachstan (*Trb.* 1996, 150), Moldavië *(Trb*. 2000, 78), Nigeria (*Trb.* 1992, 12), Oeganda (*Trb*. 2004, 262), Portugal (*Trb.* 1999, 180), Vietnam (Trb. 1995, 61), Panama (Trb. 2011, 11), Ethiopië (*Trb.* 2012, 179 en 192) en Malawi (*Trb*. 2015, 75). Ook is Nederland al in eerdere verdragen opname van montagewerkzaamheden (*assembly*) en toezichthoudende werkzaamheden (*supervisory activities*) overeengekomen, bijvoorbeeld met Ghana (*Trb.* 2008, 109), Zuid-Afrika (*Trb.* 2006, 6) en in het hierboven genoemde verdrag met Oeganda.
In onderdeel b van het derde lid is, eveneens op verzoek van Zambia, bepaald dat het verlenen van diensten door een onderneming van de ene verdragsluitende staat in de andere verdragsluitende staat gedurende meer dan 183 dagen (in een periode van twaalf maanden) bij wijze van fictie leidt tot een vaste inrichting. Nederland is geen voorstander van het opnemen van een dergelijke bepaling in de belastingverdragen vanwege de administratieve lasten die dit voor het Nederlandse bedrijfsleven met zich brengt. Echter, in het kader van een totaalcompromis is hiermee ingestemd. Dit is in overeenstemming met het in paragraaf 2.6.2 van de NFV 2011 geformuleerde beleid in relatie tot ontwikkelingslanden. Met de bepaling is aansluiting gezocht bij artikel 5, derde lid, onderdeel b, van het VN-modelverdrag. Deze bepaling ziet evenwel slechts op de activiteiten die worden verricht door werknemers of ander personeel van een onderneming en niet op de activiteiten van een ondernemer/natuurlijk persoon zelf. In het VN-modelverdrag worden de activiteiten daarvan bestreken door artikel 14 dat betrekking heeft op zelfstandige arbeid (*independent personal services*). Dit artikel is in het onderhavige Verdrag, overeenkomstig het OESO-modelverdrag, niet opgenomen. Daarom is het derde lid aangevuld met een onderdeel c dat betrekking heeft op de diensten die door een natuurlijke persoon (de ondernemer zelf) worden verricht.
Soortgelijke bepalingen zijn door Nederland bijvoorbeeld ook overeengekomen met Argentinië (*Trb.* 1997, 63), Koeweit (*Trb*. 2001, 126), China (*Trb*. 2013, 104), Malawi (*Trb.* 2015, 75) en in de eerder genoemde verdragen met Kazachstan, Moldavië, Nigeria, Portugal, Vietnam en Panama.
In onderdeel d van het derde lid is op verzoek van Zambia een bepaling opgenomen die betrekking heeft op de exploratie van natuurlijke rijkdommen. Wanneer een installatie of constructie gedurende ten minste 183 dagen wordt gebruikt voor de exploratie van natuurlijke rijkdommen, wordt een vaste inrichting aanwezig geacht. Omdat conform het Nederlandse voorstel bij werkzaamheden buitengaats, waarop het vierde lid ziet, een 30-dagentermijn geldt, is in onderdeel d opgenomen dat de 183-dagentermijn geldt voor de exploratie van natuurlijke rijkdommen buiten het zeegebied als bedoeld in het vierde lid. Daarmee wordt bereikt dat deze bepaling alleen betrekking heeft op activiteiten op het land of in binnenwateren, zoals een meer of rivier.
In het vierde lid wordt een vaste inrichting aanwezig geacht wanneer werkzaamheden buitengaats, die verband houden met de opsporing of de winning van natuurlijke rijkdommen, dertig dagen of langer (in een periode van twaalf maanden) in beslag nemen.
Ingevolge het vijfde lid wordt de uitdrukking «werkzaamheden buitengaats» voor de toepassing van het vierde lid geacht niet te omvatten:

a. het verrichten van hulpwerkzaamheden als bedoeld in het zevende lid;
b. het door schepen verrichten van sleep- of ankerwerkzaamheden; en

c. het vervoer van voorraden en personeel door schepen of luchtvaartuigen in internationaal verkeer.

Ingevolge het zesde lid kunnen bij elkaar behorende activiteiten van verbonden ondernemingen worden samengeteld om te bepalen of de tijdsdrempel van het vierde lid, in verbinding met het vijfde lid, is overschreden.

In het zevende lid is een aantal situaties omschreven waarin geen vaste inrichting aanwezig wordt geacht. Het gemeenschappelijke kenmerk van deze situaties is dat het gaat om het aanhouden of gebruiken van een vaste bedrijfsinrichting waarin uitsluitend activiteiten van voorbereidende aard of met het karakter van hulpwerkzaamheid worden verricht.

Volgens het achtste lid wordt een onderneming geacht over een vaste inrichting te beschikken als een voor die onderneming werkzame persoon, anders dan een onafhankelijke vertegenwoordiger in de zin van het negende lid, gemachtigd is om namens die onderneming in een verdragsluitende staat overeenkomsten af te sluiten en dat recht gewoonlijk uitoefent. Uitgezonderd zijn de werkzaamheden die te kwalificeren zijn als activiteiten in de zin van het zevende lid.

Volgens het negende lid wordt een onderneming niet geacht over een vaste inrichting in een verdragsluitende staat te beschikken op grond van de enkele omstandigheid dat de onderneming daar zaken doet door middel van een makelaar, een algemeen commissionair of enige andere onafhankelijke vertegenwoordiger mits deze personen handelen in de normale uitoefening van hun bedrijf. De eerste volzin van het negende lid komt overeen met de desbetreffende bepaling uit het OESO-modelverdrag en het VN-modelverdrag. Op verzoek van Zambia is hieraan de tweede volzin uit de corresponderende bepaling in het VN-modelverdrag toegevoegd. Hierin wordt tot uitdrukking gebracht dat geen sprake is van een onafhankelijke vertegenwoordiger als hij zijn werkzaamheden volledig of nagenoeg volledig voor de desbetreffende onderneming verricht en dat doet onder voorwaarden die niet zouden zijn overeengekomen tussen onafhankelijke partijen.

Het tiende lid bepaalt dat de enkele omstandigheid dat een lichaam dat inwoner is van een verdragsluitende staat, een lichaam beheerst dat in de andere verdragsluitende staat is gevestigd, dan wel in die andere staat door middel van een vaste inrichting of anderszins zaken doet, niet meebrengt dat een van deze lichamen een vaste inrichting vormt van het andere lichaam.

In artikel III van het Protocol is bepaald dat exploratie- en exploitatierechten ter zake van natuurlijke rijkdommen van een verdragsluitende staat, met inbegrip van een belang bij dergelijke rechten, worden aangemerkt als onroerende zaken in die staat en geacht worden te behoren tot de activa van een vaste inrichting in die staat. Hiermee wordt zeker gesteld dat inkomsten die uit dergelijke rechten worden verkregen en winst die wordt behaald met de vervreemding van dergelijke rechten, ter belastingheffing toekomen aan de situsstaat van de natuurlijke rijkdommen.

II.6. Inkomsten uit onroerende zaken (artikel 6 en Protocol artikel III)

Artikel 6 ziet op inkomsten uit onroerende zaken en volgt het OESO- en VN-modelverdrag. In het eerste lid is bepaald dat inkomsten die een inwoner van een verdragsluitende staat krijgt uit onroerende zaken (inkomsten uit landbouw- en bosbedrijven daaronder begrepen) gelegen in de andere verdragsluitende staat, in die andere staat mogen worden belast.

Ingevolge het tweede lid heeft de uitdrukking «onroerende zaken» de betekenis onder het recht van de verdragsluitende staat waar de onroerende zaken zijn gelegen. Het tweede lid bepaalt verder dat de uitdrukking ook de zaken omvat die bij de onroerende zaken behoren, zoals levende

en dode have van landbouw- en bosbedrijven, rechten waarop de bepalingen van het privaatrecht betreffende de grondeigendom van toepassing zijn, vruchtgebruik van onroerende zaken en rechten op variabele of vaste vergoedingen ter zake van de exploitatie of het recht tot de exploratie of exploitatie van minerale aardlagen, bronnen en andere natuurlijke rijkdommen, maar niet schepen en luchtvaartuigen. In aanvulling daarop bepaalt artikel III van het Protocol dat exploratie- en exploitatierechten van natuurlijke rijkdommen van een verdragsluitende staat, met inbegrip van het belang bij dergelijke rechten, worden aangemerkt als onroerende zaken in die staat.
Op grond van het derde lid zijn de bepalingen van het eerste lid van toepassing op inkomsten verkregen uit de rechtstreekse exploitatie, het verhuren of verpachten en elke andere vorm van exploitatie van onroerende zaken.
Ingevolge het vierde lid zijn de bepalingen van het eerste en derde lid ook van toepassing op inkomsten uit onroerende zaken van een onderneming.

II.7. Winst uit onderneming (artikel 7 en Protocol artikelen III en V)

Artikel 7 betreft de verdeling van heffingsrechten tussen de beide verdragsluitende staten over ondernemingswinsten. Het artikel richt zich met name op het bepalen van de winst die in grensoverschrijdende situaties is toe te rekenen aan de activiteiten die door een onderneming van de ene staat worden ontplooid door middel van een in de andere staat gelegen vaste inrichting. Tijdens de onderhandelingen heeft Nederland, in lijn met de NFV 2011, ingezet op de 2010-versie van artikel 7 van het OESO-modelverdrag. Daarbij geschiedt de verdeling van heffingsrechten op basis van een weging van de uitgeoefende functies, de daaraan gerelateerde risico's en de gebezigde activa. Dat bleek voor Zambia een brug te ver. Zambia heeft vooralsnog een sterke voorkeur voor een artikel in de vorm van de 2008-versie van het OESO-modelverdrag. Het verschil tussen beide versies zit met name in de toerekening van kosten van intellectuele eigendom aan de vaste inrichting. In het kader van het onderhandelingsresultaat is Nederland akkoord gegaan met het opnemen van de 2008-versie van artikel 7 van het OESO-modelverdrag. Verder is op verzoek van Zambia in het derde lid de kostenaftrekbeperking van het VN-modelverdrag opgenomen. Deze bepaling geeft een meer uitgebreide omschrijving van hetgeen ook besloten ligt in de 2008-versie van artikel 7 van het OESO-modelverdrag en sluit aan bij het OESO-commentaar op die bepaling.
Zoals reeds toegelicht bij de artikelen 5 en 6, worden in artikel III van het Protocol exploratie- en exploitatierechten van natuurlijke rijkdommen van een verdragsluitende staat, inclusief het belang bij dergelijke rechten, aangemerkt als onroerende zaken in die staat en geacht te behoren tot de activa van een vaste inrichting in die staat. Met dit laatste wordt bereikt dat de belastingheffing over de winsten behaald met deze exploratie- en exploitatierechten geschiedt volgens de regels van artikel 7. Dit is vooral van belang voor het in aanmerking nemen van kosten.
Artikel V van het Protocol bevat een bepaling over zogenoemde bedrijfsklare projecten («*turn-key*»-projecten) en stelt zeker dat bij bedrijfsklare projecten niet de volledige contractsom aan de vaste inrichting wordt toegerekend terwijl bijvoorbeeld een groot deel van de voorbereidende werkzaamheden in het «hoofdhuis» hebben plaatsgevonden en niet via de vaste inrichting. Deze bepaling is in lijn met het OESO-commentaar zoals dat vanaf 2008 op dit punt luidt.
Tot slot is in het kader van artikel 7 met Zambia gesproken over de kwalificatie onder het Verdrag van vergoedingen voor technische diensten, waaronder begrepen studies of onderzoeken van wetenschappelijke, geologische of technische aard, of voor diensten van raadgevende of toezichthoudende aard. Zambia gaf aan het met Nederland eens te zijn dat

deze vergoedingen in beginsel niet kunnen worden aangemerkt als royalty's in de zin van artikel 12 van het Verdrag, maar dat op deze vergoedingen artikel 7 van toepassing is, zoals dat ook in het OESO-commentaar wordt bevestigd. Dit betekent dat de bronstaat alleen een heffingsrecht heeft over de winst die een onderneming van de andere staat met die diensten behaalt, indien de vergoeding voor die diensten is toe te rekenen aan een in de bronstaat gelegen vaste inrichting van die onderneming. Een afzonderlijke protocolbepaling om dit te verduidelijken is in het licht van de overeenstemming op dit punt achterwege gelaten.

II.8. Zee- en luchtvaart (artikel 8)

Artikel 8 bevat bepalingen voor de verdeling van heffingsrechten over winsten uit internationale zee- en luchtvaartactiviteiten. Op grond van het eerste lid wordt de winst behaald met de exploitatie van schepen en luchtvaartuigen in internationaal verkeer ter belastingheffing toegewezen aan de verdragsluitende staat waarvan de desbetreffende vervoersondernemer inwoner is. Hiermee wordt strikt genomen afgeweken van de overeenkomstige bepaling van het OESO-modelverdrag en van de NFV 2011. Deze gaan uit van een toewijzing aan de staat waarin de werkelijke leiding van de desbetreffende onderneming is gevestigd. De gekozen lijn sluit echter aan bij de voorstellen die in dit verband onlangs door de OESO zijn gedaan.[6] Voorts is het niet aannemelijk dat er in de relatie met Zambia in de praktijk een verschil zal optreden tussen de plaats van de feitelijke leiding van een internationale vervoersonderneming en de woonplaats van de ondernemer. In het verlengde van de bepaling in het eerste lid is het niet nodig om een bijzondere bepaling in het Verdrag op te nemen die ziet op de heffingsrechten over de door KLM N.V. behaalde winsten, die Nederland pleegt op te nemen indien voor de verdeling van heffingsrechten wordt uitgegaan van de plaats van werkelijke leiding van de onderneming.
Ingevolge het tweede lid, onderdeel a, geldt het regime voor scheep- en luchtvaartwinst ook voor voordelen die worden verkregen uit de verhuur van schepen en luchtvaartuigen op basis van verhuur zonder bemanning, mits die voordelen ten opzichte van de winst als bedoeld in het eerste lid een bijkomstig karakter hebben. Volgens onderdeel b geldt hetzelfde voor voordelen verkregen uit het gebruik, de verhuur of leasing van containers. Inhoudelijk sluiten deze bepalingen aan bij het commentaar op artikel 8 van het OESO-modelverdrag.
Ingevolge het derde lid geldt het eerste lid ook voor winst verkregen uit de exploitatie van schepen en vliegtuigen in internationaal verkeer door middel van participatie in een poolovereenkomst en deelname in een gemeenschappelijk bedrijf of internationaal opererend agentschap.

II.9. Gelieerde ondernemingen (artikel 9 en Protocol artikel IV)

Artikel 9 stemt overeen met het OESO-modelverdrag en is in lijn met het Nederlandse verdragsbeleid (zie onderdeel 2.6.4 NFV 2011). Het bevat het zogenoemde «*arm's length*»-beginsel voor grensoverschrijdende transacties tussen gelieerde ondernemingen. Dit beginsel houdt in dat gelieerde ondernemingen transacties dienen aan te gaan onder voorwaarden die niet afwijken van de voorwaarden waaronder niet gelieerde ondernemingen transacties onder dezelfde omstandigheden zouden zijn aangegaan. Als er wel afwijkingen zijn, kan er een correctie plaatsvinden. Bij de vaststelling of sprake is van zakelijke voorwaarden, gelden als leidraad de door de OESO opgestelde «*Transfer pricing*

---

[6] Proposed changes to the OECD Model Tax Convention dealing with the operation of ships and aircraft in international traffic. Public discussion draft 15 November 2013 – 15 January 2014 (http://www.oecd.org/tax/treaties/Discussion-draft-international-taffic.pdf).

guidelines for multinational enterprises and tax administrations» en de administratieve praktijken van de verdragsluitende staten. Deze *guidelines* vormen een uitwerking van het *arm's length*-beginsel dat is neergelegd in artikel 9 van het OESO-modelverdrag en wordt toegelicht in het commentaar op dat artikel.
Het eerste lid bevat de hoofdregel dat ingeval tussen gelieerde ondernemingen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen voorwaarden worden overeengekomen die afwijken van die welke tussen niet gelieerde ondernemingen zouden worden overeengekomen, de winst die één van de gelieerde ondernemingen als gevolg van die afwijkende voorwaarden niet heeft behaald, in de winst van die onderneming mag worden begrepen en dienovereenkomstig mag worden belast.
Als bij verbonden ondernemingen een winstcorrectie leidt tot aanvullende belastingheffing in de corrigerende staat, dient op grond van het tweede lid de andere verdragsluitende staat (mits het de correctie gerechtvaardigd acht) zijn belastingheffing op overeenkomstige wijze te herzien.
Nederland streeft ernaar om een zogenoemde *cost sharing*-bepaling in zijn verdragen op te nemen. Zo is deze opgenomen in verdragen met Oman (*Trb.* 2010, 181), het Verenigd Koninkrijk (*Trb*. 2008, 201) en de eerder genoemde verdragen met Zuid-Afrika, Ethiopië, Hongkong en Panama. Zambia kon instemmen met het opnemen van een *cost sharing*-bepaling voor gelieerde ondernemingen. De bepaling is opgenomen in artikel IV, eerste lid, van het Protocol. Bij *cost sharing* worden binnen concernverband afspraken gemaakt over de verdeling van concernkosten. Artikel IV, eerste lid, van het Protocol verduidelijkt dat de enkele omstandigheid dat gelieerde ondernemingen *cost sharing*-overeenkomsten of algemene dienstverleningsovereenkomsten sluiten voor (de toerekening van) kosten van de algemene leiding, algemene beheerskosten, technische en zakelijke kosten, kosten voor onderzoek en ontwikkeling en andere soortgelijke kosten, op zichzelf geen aanleiding vormt om te veronderstellen dat zij onzakelijk handelen. Een dergelijke bepaling laat uiteraard de mogelijkheid onverlet om de in het kader van *cost sharing* overeengekomen kostenverdeling te toetsen aan het *arms» length*-beginsel. Dit laatste is op verzoek van Zambia verduidelijkt in de tweede volzin van de bepaling. Deze verduidelijking bij de *cost sharing*-bepaling is bijvoorbeeld ook opgenomen in het Protocol bij het verdrag met Uganda (*Trb*. 2004, 262) en Azerbeidzjan (*Trb.* 2008, 202). In het tweede lid van artikel IV van het Protocol is op verzoek van Zambia ter verduidelijking opgenomen dat de staat die het bedrag aan belasting herziet omdat de andere staat een winstcorrectie heeft toegepast, daarbij geen rekening hoeft te houden met een eventuele boete welke de andere staat heeft opgelegd. Deze bepaling is ook opgenomen in het protocol bij het op 4 februari 2014 tussen Zambia en het Verenigd Koninkrijk gesloten (herziene) belastingverdrag.

II.10. Dividenden (artikel 10 en Protocol artikelen VI en VII)

Artikel 10 betreft de verdeling van heffingsrechten over dividenden en is in hoofdzaak gebaseerd op artikel 10 van het OESO-modelverdrag. Op een aantal onderdelen wijkt de onderhavige bepaling daarvan af. Dit betreft in het bijzonder de opname van een anti-misbruikbepaling (zesde lid). Voorts wordt gewezen op de in het Protocol opgenomen bijzondere bepalingen met betrekking tot de teruggaaf van teveel ingehouden bronbelasting (artikel VI), de behandeling van inkoop- en liquidatiedividend (artikel VII, eerste lid) en de emigratie van aanmerkelijkbelanghouders (artikel VII, tweede lid).
Ingevolge het eerste lid mogen dividenden die worden betaald door een lichaam dat inwoner is van één van beide verdragsluitende staten aan een inwoner van de andere staat, in die andere staat worden belast.

Het tweede lid wijst echter ook een heffingsrecht toe aan de vestigingsstaat van het dividenduitkerende lichaam (de «bronstaat»). Het heffingsrecht voor de bronstaat is beperkt tot de in de onderdelen a en b opgenomen maximumpercentages van het brutodividend indien de uiteindelijk gerechtigde tot het dividend inwoner is van de andere verdragsluitende staat.
In onderdeel a is bepaald dat dit maximumbronheffingspercentage 5% bedraagt als de uiteindelijk gerechtigde tot het dividend een lichaam is dat ten minste 10% van de aandelen in het uitdelende lichaam bezit, of als de uiteindelijk gerechtigde een pensioenfonds is. Voor alle andere gevallen geldt op grond van onderdeel b een maximumbronheffingspercentage van 15%. Een verdere verlaging van het 5%-tarief tot een nultarief, overeenkomstig onderdeel 2.7.1. van de NFV 2011, was voor Zambia niet acceptabel en gezien de status van Zambia als ontwikkelingsland heeft Nederland hierop verder ook niet aangedrongen.
Het tweede lid bepaalt voorts dat de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten in onderlinge overeenstemming een regeling kunnen vaststellen voor de effectuering van de in dit lid opgenomen beperkingen van de bronheffing. Dat zal dan geschieden in de vorm van een memorandum van overeenstemming tussen de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten. Nederland heeft tijdens de onderhandelingen aangegeven dat ter invulling van deze bepaling, wat Nederland betreft, in de regel volstaan kan worden met de Universele Nederlandse uitvoeringsvoorschriften inzake belastingverdragen (*Stcrt.* 2015, 2583). Zambia heeft aangegeven onder nationaal recht ook regels te hebben voor de teruggaaf van bronbelasting in verband met een belastingverdrag. In Artikel VI van het Protocol is wel een termijn opgenomen voor het indienen van verzoeken om teruggaaf van teveel geheven bronbelasting. In Nederland geldt daarvoor een termijn van vijf jaar na afloop van het kalenderjaar waarin de belasting is geheven en in Zambia een termijn van zes jaar.
Ingevolge de laatste volzin van het tweede lid, laten de in dit lid opgenomen bepalingen de belastingheffing over de winst waaruit de dividenden worden betaald onverlet.
De in het derde lid opgenomen definitie van dividenden komt overeen met de definitie in het OESO- en het VN-modelverdrag. Daarnaast is in artikel VII, eerste lid, van het Protocol bepaald dat inkomsten die worden genoten uit de inkoop van aandelen of de (gedeeltelijke) liquidatie van een lichaam, voor de toepassing van het Verdrag worden aangemerkt als dividend (en niet als vermogenswinst). Dit sluit aan bij het in onderdeel 2.9.5 van de NFV 2011 uiteengezette beleid.
Op grond van het vierde lid zijn het eerste en tweede lid niet van toepassing op dividenden betaald op aandelen die behoren tot het vermogen van een vaste inrichting van de uiteindelijk gerechtigde tot de dividenden, wanneer die vaste inrichting is gelegen in de verdragsluitende staat waarvan het lichaam dat de dividenden betaalt inwoner is. In dat geval zijn de bepalingen van artikel 7 van toepassing.
In het vijfde lid is het zogenoemde verbod op extraterritoriale belastingheffing vastgelegd. Dit verbod houdt kort gezegd in dat een verdragsluitende staat geen belasting mag heffen over winsten uitgekeerd door een lichaam dat inwoner is van de andere verdragsluitende staat, ook al bestaan deze winsten uit voordelen of inkomsten die uit de eerstbedoelde staat afkomstig zijn, behoudens wanneer die dividenden zijn toe te rekenen aan een vaste inrichting in die staat of worden ontvangen door inwoners van die staat.
Het zesde lid beoogt verdragsmisbruik tegen te gaan. De voordelen van artikel 10 worden niet toegekend als het hoofddoel of één van de hoofddoelen van een persoon die betrokken is bij de uitgifte of toekenning van de aandelen of andere rechten ter zake waarvan het dividend wordt betaald, is gelegen in het verkrijgen van de voordelen van dit artikel

(«*main purpose-test*»). Voordat een verdragsluitende staat aan een belastingplichtige de verdragsvoordelen op grond van deze bepaling wil ontzeggen, dient zij daarover eerst overleg te plegen met de andere verdragsluitende staat (verplichte voorafgaande consultatie). Het opnemen van deze anti-misbruikbepaling sluit aan bij de reactie van het Kabinet op het SEO-rapport «Uit de schaduw van het bankwezen» en het onderzoek van het IBFD naar de Nederlandse belastingverdragen met ontwikkelingslanden (Kamerstukken II 2012/13, 25 087, nr. 60). Hierin is aangegeven dat bij heronderhandelingen of bij onderhandelingen over nieuwe belastingverdragen met ontwikkelingslanden zorgvuldig en in nauw overleg met het desbetreffende land het opnemen van anti-misbruikbepalingen zal worden overwogen. Nederland heeft aan Zambia een «*limitation on benefits» (LOB)*-bepaling voorgesteld, maar Zambia had een sterke voorkeur voor een *main purpose test*. Dit heeft geresulteerd in het opnemen van een *main purpose test* in artikel 10 (dividend), artikel 11 (interest) en artikel 12 (royalty's).
Bij een *main purpose test* wordt geen vermindering van bronbelasting verleend als het voornaamste doel of een van de voornaamste doelen van het aangaan van een transactie het verkrijgen van een verdragsvoordeel is. De *main purpose test* richt zich dus op een specifieke transactie en niet zozeer op de persoon die bij een transactie betrokken is zoals in zijn algemeenheid bij de internationaal ook gebruikte *limitation on benefits*-bepaling het geval is.
In Actiepunt 6 van het *Base Erosion & Profit Shifting* (BEPS)-project dat ziet op «*Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*» wordt aanbevolen minimaal een dergelijke generieke anti-misbruikbepaling in belastingverdragen op te nemen. In deze aanbeveling wordt dit de *principal purpose test* genoemd. Deze *principal purpose test* komt in grote lijnen overeen met de *main purpose test* die in het voorliggende Verdrag is opgenomen.
Naast de ontwikkelingen in G20/OESO-verband, wordt ook in EU-verband gestudeerd op het tot stand brengen van anti-misbruikmaatregelen. Dat heeft zijn neerslag onder meer gevonden in de recente aanpassing van de Moeder-dochterrichtlijn.[7] Ook de bij die aanpassing geïntroduceerde anti-misbruikbepaling heeft een generiek karakter en haakt eveneens aan bij (kunstmatige) constructies met als hoofddoel of een van de hoofddoelen om een belastingvoordeel te verkrijgen dat het doel of de toepassing van de richtlijn ondermijnt. Voor de goede orde wordt overigens opgemerkt dat in relatie tot Zambia de Moeder-dochterrichtlijn niet van toepassing is. Wel vloeit uit de aanpassingen van de Nederlandse wetgeving naar aanleiding van de gewijzigde Moeder-dochterrichtlijn voort wanneer naar Nederlandse optiek gesproken kan worden van een handelen met het belangrijkste oogmerk om de verdragsvoordelen te kunnen genieten.[8]
In artikel VII, tweede lid, van het Protocol, is op verzoek van Nederland een bepaling opgenomen voor dividenden die worden ontvangen door geëmigreerde natuurlijke personen met een aanmerkelijk belang in een in Nederland gevestigd lichaam. Deze bepaling moet in samenhang worden gezien met de in artikel VII, derde lid, van het Protocol, opgenomen bepaling voor vermogenswinsten die na emigratie worden behaald met

---

[7] Richtlijn 2014/86/EU van de Raad van 8 juli 2014 tot wijziging van Richtlijn 2011/96/EU betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (PbEU 2014, L 219) en Richtlijn 2015/121/EU van de Raad van de Raad van 27 januari 2015 tot wijziging van Richtlijn 2011/96/EU betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (PbEU 2015, L 21).

[8] Wet van 23 december 2015 tot wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en de Wet op de dividendbelasting 1965 in verband met de implementatie van aanpassingen in de Moeder-dochterrichtlijn (Wet implementatie wijzigingen Moeder-dochterrichtlijn 2015; *Stb.* 2015, 543).

de vervreemding van aanmerkelijkbelangaandelen. Deze bepalingen betreffen het zogenoemde «aanmerkelijkbelangvoorbehoud» en zijn conform het Nederlandse verdragsbeleid, zoals toegelicht in onderdeel 2.9.3 en 2.9.4 van de NFV 2011. In het voorliggende Protocol bij het Verdrag zijn beide bepalingen wederkerig geformuleerd. Ingevolge het voorbehoud van artikel VII, tweede lid, van het Protocol, mag Nederland bij uitkering van een aanmerkelijkbelangdividend na emigratie van de aanmerkelijkbelanghouder tot het bedrag dat openstaat op de conserverende aanslag die bij de emigratie is vastgesteld het nationale tarief voor inkomen uit aanmerkelijk belang (25%) toepassen, in plaats van het verdragstarief voor portfoliodividend van 15%. Van belang hierbij is dat ingevolge het tweede lid van artikel VII van het Protocol, in afwijking van artikel 10, vijfde lid, van het Verdrag, wordt uitgegaan van de vestigingsplaats volgens de wetgeving van Nederland van de vennootschap die de dividenden betaalt. De bepaling is dus ook van toepassing op dividenden die worden betaald door een vennootschap die, bijvoorbeeld ter gelegenheid van de emigratie van de aanmerkelijkbelanghouder, volgens de regels van artikel 4 van het Verdrag inwoner is geworden van Zambia. Om dubbele Nederlandse heffing over dezelfde winstreserves te voorkomen, wordt de belasting die wordt geheven over het na emigratie uitgekeerde dividend afgeboekt op de bij emigratie opgelegde conserverende aanslag.

II.11. Interest (artikel 11 en Protocol artikel VI)

Artikel 11 betreft de verdeling van heffingsrechten over interest en is in hoofdzaak gebaseerd op artikel 11 van het OESO-modelverdrag. Op twee onderdelen wijkt de onderhavige bepaling daarvan af. Het betreft de in het derde lid opgenomen vrijstellingen van bronheffing op interest en de in het achtste lid opgenomen anti-misbruikbepaling.
Ingevolge het eerste lid mag interest die afkomstig is uit één van beide verdragsluitende staten en wordt betaald aan een inwoner van de andere staat, in die andere staat worden belast.
Het tweede lid wijst echter ook een heffingsrecht toe aan de staat waaruit de interest afkomstig is (bronland). Het bronland mag niet meer belasting heffen dan 10% van de bruto-interest indien de uiteindelijk gerechtigde tot de interest inwoner is van de andere verdragsluitende staat. Nederland heft zelf geen bronbelasting over interest en streeft als hoofdregel naar een uitsluitende woonstaatheffing voor interest, zoals onder meer uiteengezet in onderdeel 2.8.1. van de NFV 2011. Het accepteren van een beperkt heffingsrecht voor het bronland sluit aan bij het Nederlandse verdragsbeleid dat geldt voor ontwikkelingslanden, zoals uiteengezet in bijlage II van de NFV 2011. Zoals is opgemerkt in paragraaf I.3.2. bedraagt het nationale bronbelastingtarief op interest in Zambia 15%.
Indien bij uitbetaling van interest geen rekening is gehouden met de vermindering van de bronheffing ingevolge het tweede lid, kan ingevolge artikel VI van het Protocol aan de bevoegde autoriteit van Zambia worden verzocht teruggaaf te verlenen van de te veel geheven belasting. Het verzoek om teruggaaf moet worden gedaan binnen een termijn van zes jaar na afloop van het jaar waarin de belasting is geheven. Nederland heft geen bronbelasting op interest zodat het bepaalde in artikel VI in zoverre alleen betrekking heeft op Zambia.
In het derde lid is voor enkele gevallen van interestbetalingen een vrijstelling van de bronheffing op interest overeengekomen. Kort gezegd gaat het om interestbetalingen aan de overheid, overheidsinstellingen en de centrale bank, mits deze ook de uiteindelijk gerechtigde zijn tot de interest. Deze vrijstellingen kunnen worden gezien als een uitwerking van het beginsel van staatsimmuniteit.
De vrijstelling voor overheidsinstellingen ziet alleen op instellingen die *volledig* in handen zijn van de overheid (artikel 11, derde lid, onderdeel c).

Nederland heeft, conform het in onderdeel 2.8.1. van de NFV 2011 opgenomen verdragsbeleid, gepleit voor meer uitzonderingen op de bronheffing op interest, maar Zambia kon daarmee niet instemmen. Uiteindelijk heeft Nederland, in het kader van een finaal compromis, ingestemd met een beperktere vrijstelling.

In het vierde lid is een definitie opgenomen van het begrip interest. Deze komt overeen met de definitie in het OESO- en het VN-modelverdrag.

Op grond van het vijfde lid zijn het eerste, tweede en derde lid, niet van toepassing op interest die wordt betaald op schuldvorderingen die behoren tot het vermogen van een vaste inrichting van de uiteindelijk gerechtigde tot de interest in de verdragsluitende staat waaruit de interest afkomstig is. In dat geval is artikel 7 van toepassing.

In het zesde lid is vastgelegd uit welke verdragsluitende staat interest geacht wordt afkomstig te zijn. In beginsel is dat de staat waarvan de betaler van de interest inwoner is. Als echter de betaler van de interest, ongeacht of hij inwoner is van een verdragsluitende staat, een vaste inrichting heeft in een verdragsluitende staat waaraan de interestbetaling moet worden toegerekend, wordt de interest geacht afkomstig te zijn uit de staat waarin die vaste inrichting is gelegen.

Op grond van het zevende lid zijn de bepalingen van artikel 11 slechts van toepassing voor zover de op een schuldvordering betaalde interest overeenkomt met de interest die tussen onafhankelijke partijen overeengekomen zou zijn. Het eventueel bovenmatige gedeelte van de interest is belastbaar overeenkomstig de nationale wetgeving van elk van de verdragsluitende staten, rekening houdend met de overige bepalingen van het Verdrag.

Het achtste lid beoogt verdragsmisbruik tegen te gaan. De voordelen van artikel 11 worden niet toegekend indien het hoofddoel of één van de hoofddoelen van een persoon die is betrokken bij het creëren of het bestemmen van de schuldvordering ter zake waarvan de interest wordt betaald, is gelegen in het verkrijgen van de voordelen van dit artikel (*main purpose-test*). Deze bepaling komt overeen met de voor dividenden in artikel 10, zesde lid, en voor royalty's in artikel 12, zevende lid, opgenomen regeling. Voordat deze bepaling wordt toegepast, dienen de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten elkaar daarover te hebben geconsulteerd.

II.12. Royalty's (artikel 12 en Protocol artikel VI)

Artikel 12 betreft de verdeling van heffingsrechten over royalty's en is gebaseerd op artikel 12 van het OESO-modelverdrag, maar bevat ook enkele afwijkingen daarvan. Dit betreft met name het in het onderhavige artikel opgenomen heffingsrecht voor de bronstaat (tweede lid) en de anti-misbruikbepaling (zevende lid).

Ingevolge het eerste lid mogen royalty's die afkomstig zijn uit één van beide verdragsluitende staten en die worden betaald aan een inwoner van de andere verdragsluitende staat, in die andere staat worden belast.

Het tweede lid wijst echter ook een heffingsrecht toe aan de staat waaruit de royalty's afkomstig zijn (bronland). Deze bronheffing bedraagt maximaal 7½% van de brutoroyalty's als de uiteindelijk gerechtigde tot de royalty's inwoner is van de andere verdragsluitende staat. Zoals bij artikel 11 (interest) is aangegeven, is Nederland eerder bereid om met ontwikkelingslanden een bronheffing over interest en royalty's overeen te komen. Dit betekent een afwijking van artikel 12 van het OESO-modelverdrag en een aansluiting op dit punt bij het VN-modelverdrag. Anders dan het OESO-modelverdrag, voorziet het VN-modelverdrag namelijk wel in een heffingsrecht over royalty's voor het bronland. Zambia hecht sterk aan deze bronheffing, mede in het licht van de verhoging per 1 januari 2013 van het bronheffingtarief op royalty's voor niet-inwoners van 15% naar 20%. Daarom was Zambia niet bereid een bronheffingspercentage lager

dan 7½% overeen te komen. Nederland heeft in het kader van een finaal compromis met dit bronheffingspercentage ingestemd.
Ingeval bij uitbetaling van royalty's geen rekening is gehouden met de vermindering van de bronheffing ingevolge het tweede lid, kan ingevolge artikel VI van het Protocol aan de bevoegde autoriteit van Zambia worden verzocht teruggaaf te verlenen van de te veel geheven belasting. Het verzoek om teruggaaf moet worden gedaan binnen een termijn van zes jaar na afloop van het jaar waarin de belasting is geheven. Nederland heft geen bronbelasting op royalty's zodat het bepaalde in artikel VI in zoverre alleen betrekking heeft op Zambia.
In het derde lid is een definitie opgenomen van het begrip «royalty's». Deze definitie komt overeen met die in artikel 12, tweede lid, van het OESO-modelverdrag, met het verschil dat in de onderhavige definitie op verzoek van Zambia daaraan zijn toegevoegd betalingen voor het (recht op het) gebruik van beeld- en geluidsdragers voor radio of televisie-uitzendingen. Deze betalingen vallen ook onder de definitie van royalty's in het VN-modelverdrag.
Op grond van het vierde lid zijn het eerste en tweede lid niet van toepassing op royalty's die worden betaald voor rechten of zaken die behoren tot het vermogen van een vaste inrichting van de uiteindelijk gerechtigde tot de royalty's in de verdragsluitende staat waaruit de royalty's afkomstig zijn. In dat geval zijn de bepalingen van artikel 7 van toepassing.
In het vijfde lid is vastgelegd uit welke verdragsluitende staat royalty's geacht worden afkomstig te zijn. In beginsel is dat de staat waarvan de betaler van de royalty's inwoner is. Als echter de betaler van de royalty's, ongeacht of hij inwoner is van een verdragsluitende staat, een vaste inrichting heeft in een verdragsluitende staat waaraan de royaltybetaling kan worden toegerekend, worden de royalty's geacht afkomstig te zijn uit de staat waarin die vaste inrichting is gelegen.
Op grond van het zesde lid is de verlaging van de bronbelasting in het tweede lid van artikel 12 slechts van toepassing voor zover betaalde royalty's overeenkomen met de royalty's die tussen onafhankelijke partijen zouden zijn overeengekomen. Het eventueel bovenmatige gedeelte van de royalty's is belastbaar overeenkomstig de nationale wetgeving van elk van de verdragsluitende staten, rekening houdend met de overige bepalingen van het Verdrag.
Het zevende lid beoogt verdragsmisbruik tegen te gaan. De voordelen van artikel 12 worden niet toegekend indien het hoofddoel of één van de hoofddoelen van een persoon die betrokken is bij het creëren of het bestemmen van de rechten waarvoor de royalty's worden betaald, is gelegen in het verkrijgen van de voordelen van dit artikel (*main purpose-test*). Deze bepaling komt overeen met de voor dividenden en interest in artikel 10, zesde lid, respectievelijk artikel 11, achtste lid, opgenomen regeling, inclusief de verplichte voorafgaande consultatie.

II.13. Vermogenswinsten (artikel 13 en Protocol artikelen III en VII)

Artikel 13 heeft betrekking op de verdeling van heffingsrechten over vermogenswinsten en is gebaseerd op artikel 13 van het OESO-modelverdrag. Belangrijke afwijkingen daarvan zijn het ontbreken van een heffingsrecht voor de bronstaat ter zake van de vervreemding van aandelen die hun waarde aan onroerende zaken ontlenen en het opnemen van het – onder het vierde lid – toe te lichten aanmerkelijkbelangvoorbehoud.
Het eerste lid wijst het heffingsrecht over de voordelen die een inwoner van een verdragsluitende staat behaalt met de vervreemding van een onroerende zaak die is gelegen in de andere verdragsluitende staat, toe aan die andere staat. Voor het begrip «onroerende zaak» is aangesloten bij de in artikel 6 opgenomen omschrijving daarvan.

In artikel III van het Protocol worden exploratie- en exploitatierechten ter zake van buitengaats gelegen natuurlijke rijkdommen van een verdragsluitende staat, met inbegrip van een belang bij dergelijke rechten, aangemerkt als onroerende zaken. De belastingheffing over de winst die wordt behaald met de vervreemding van dergelijke rechten komt dus toe aan de situsstaat van de natuurlijke rijkdommen.
In het tweede lid van artikel 13 is, in aansluiting bij artikel 7, bepaald dat voordelen die worden verkregen door een onderneming van de ene verdragsluitende staat uit de vervreemding van roerende zaken die behoren tot het vermogen van een vaste inrichting van die onderneming in de andere verdragsluitende staat, mogen worden belast in de staat waar de vaste inrichting is gelegen.
Ingevolge het derde lid zijn, in lijn met artikel 8 (zee- en luchtvaart), de voordelen uit de vervreemding van schepen en luchtvaartuigen die in het internationale verkeer worden geëxploiteerd, en van roerende zaken die bij die exploitatie worden gebruikt, uitsluitend belastbaar in de woonstaat van de betreffende ondernemer.
Op grond van het vierde lid zijn alle overige vervreemdingswinsten ter heffing toegewezen aan de verdragsluitende staat waarvan de vervreemder inwoner is. Dit neemt ingevolge artikel VII, derde lid, van het Protocol niet weg dat Nederland ook na emigratie van een aanmerkelijkbelanghouder uit Nederland een heffingsrecht behoudt over vermogenswinsten uit aanmerkelijk belang (aanmerkelijkbelangvoorbehoud). Dit heffingsrecht is evenwel beperkt tot de waardeaangroei van het aanmerkelijk belang tot het moment van emigratie en tot het nog openstaande bedrag van de conserverende aanslag. Tevens is geregeld dat het nieuwe woonland deze waardeaangroei niet meer kan belasten (de zogenoemde «*step up*» bij immigratie).

II.14. Inkomsten uit dienstbetrekking (artikel 14)

De verdeling van heffingsbevoegdheden met betrekking tot inkomsten uit dienstbetrekking (niet-zelfstandige arbeid) is in het eerste en tweede lid van artikel 14 geregeld overeenkomstig de internationaal – en ook in het Nederlandse verdragsbeleid gehanteerde – gebruikelijke uitgangspunten. Het eerste lid voorziet in een heffingsrecht over deze inkomsten voor de staat waar de niet-zelfstandige werkzaamheden worden verricht. Het tweede lid voorziet daarentegen in een exclusief heffingsrecht voor de woonstaat van de werknemer als wordt voldaan aan drie (cumulatieve) voorwaarden:

a) het verblijf van de werknemer in de werkstaat is in totaal niet langer dan 183 dagen in een 12-maandsperiode die begint of eindigt in het betrokken belastingjaar;
b) de beloning wordt betaald door of namens een werkgever die geen inwoner is van de werkstaat; en
c) de beloning komt niet ten laste van een vaste inrichting van de werkgever in de werkstaat.

Als aan één of meer van deze drie voorwaarden niet wordt voldaan, mag de werkstaat volgens de regels van het eerste lid belasting heffen over de inkomsten van de werknemer. Het doel van deze bepaling is om de fiscale positie van werknemers die voor een beperkte periode werkzaam zijn in een ander land dan het woonland niet te veranderen en de werknemer en werkgever extra administratieve lasten te besparen. Voor de duidelijkheid wordt opgemerkt dat onder een vaste inrichting als genoemd onder c) ook wordt verstaan de vaste inrichting als bedoeld in artikel 5, vierde lid, bij werkzaamheden buitengaats.
Op grond van het derde lid is de beloning van werknemers die hun dienstbetrekking uitoefenen aan boord van een schip of luchtvaartuig in internationaal verkeer uitsluitend belastbaar in het woonland van de werknemer. Deze bepaling wijkt af van het huidige OESO-modelverdrag,

dat voor deze werknemers aansluit bij de plaats van werkelijke leiding van de vervoersonderneming. De gekozen lijn sluit echter aan bij de voorstellen die in dit verband door de OESO zijn gedaan.[9]

II.15. Directeursbeloningen (artikel 15)

Artikel 15 inzake directeursbeloningen is gebaseerd op artikel 16 van het OESO-modelverdrag en is in overeenstemming met de bepaling die Nederland hiervoor in belastingverdragen overeen pleegt te komen.
Volgens het eerste lid mogen de beloningen ontvangen door personen in hun hoedanigheid van bestuurder van een lichaam worden belast in het land waarvan het lichaam inwoner is. In afwijking van het OESO- en het VN-modelverdrag is de term «andere beloningen» gehanteerd in plaats van «vergelijkbare betalingen». Hiermee wordt buiten twijfel gesteld dat ook beloningsvormen aan bestuurders zoals vergoedingen in natura en aandelenopties onder deze bepaling vallen.
Op grond van het tweede lid vallen onder de uitdrukking «lid van de raad van beheer ook de leden van de raad van commissarissen, ofwel degenen die belast zijn met het toezicht op de raad van beheer.

II.16. Artiesten en sportbeoefenaars (artikel 16)

Artikel 16 ziet op de inkomsten van artiesten en sporters en komt, behoudens het derde lid, inhoudelijk overeen met het OESO-modelverdrag.
Conform de NFV 2011, onderdeel 2.12, heeft Nederland voorgesteld geen aparte bepaling voor artiesten en sporters op te nemen maar voor hun inkomsten aan te knopen bij de bepalingen voor inkomsten uit onderneming of uit dienstbetrekking. Zambia hechtte echter aan opname van deze specifieke bepaling en Nederland heeft daarmee uiteindelijk ingestemd.
Het eerste lid wijst het heffingsrecht over de inkomsten toe aan de verdragsluitende staat waarin de artiesten en sporters hun activiteiten ontplooien.
Het tweede lid ziet op de situatie waarin het inkomen voor de persoonlijke werkzaamheden van artiesten en sporters als zodanig niet aan henzelf toekomt maar aan een andere persoon. Ingevolge het tweede lid mag de beloning ook in dat geval worden belast door de verdragsluitende staat waarin de werkzaamheden worden verricht. Deze bepaling heeft betrekking op bijvoorbeeld betalingen aan management- of artiestenvennootschappen of aan gezelschappen.
Op het beginsel van belastingheffing in de «werkstaat» van het eerste en het tweede lid is in het derde lid een uitzondering gemaakt. De inkomsten mogen slechts in de woonstaat van de artiest of sporter worden belast, als diens bezoek aan de andere verdragsluitende staat ten minste grotendeels wordt gefinancierd uit overheidsfondsen van de woonstaat, een staatkundig onderdeel of plaatselijk publiekrechtelijk lichaam daarvan, of als de activiteiten plaatsvinden in het kader van een cultureel uitwisselingsprogramma tussen de regeringen van beide verdragsluitende staten. Een dergelijke bepaling is niet ongebruikelijk in de Nederlandse belastingverdragen. Een dergelijke bepaling is opgenomen in de verdragen met onder meer China (*Trb*. 2013, 104), Kenia (*Trb.* 2015, 114), Malawi (*Trb.* 2015, 75), Oman (*Trb.* 2010, 181), Panama (Trb. 2011, 11), Qatar (*Trb.* 2008, 112), het Verenigd Koninkrijk (*Trb*. 2008, 201), Zuid-Afrika (*Trb.* 2006, 6) en Zwitserland (*Trb*. 2010, 98).

[9] Proposed changes to the OECD Model Tax Convention dealing with the operation of ships and aircraft in international traffic. Public discussion draft 15 November 2013 – 15 January 2014 (http://www.oecd.org/tax/treaties/Discussion-draft-international-taffic.pdf).

II.17. Pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen (artikel 17)

Artikel 17 ziet op het heffingsrecht over pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen. De bepaling sluit aan bij het Nederlandse verdragsbeleid en bevat een bronstaatheffing voor fiscaal gefacilieerd opgebouwde pensioenen en lijfrenten, inclusief afkoopsommen daarvan (onderdeel 2.11.1 van de NFV 2011). Zambia had net als Nederland een bronstaatheffing voorgesteld voor pensioen- en lijfrente-uitkeringen. Dit wijkt af van het OESO-modelverdrag, dat een uitsluitende woonstaatheffing kent voor deze uitkeringen. Ook voor socialezekerheidsuitkeringen is, eveneens op voorstel van beide landen, een bronstaatheffing opgenomen. Deze mogelijkheid wordt genoemd in het OESO-commentaar (paragraaf 26) op artikel 18 van het OESO-modelverdrag.
Nederland hanteert het zogenoemde EET-systeem voor pensioenen (*exempt, exempt, taxed*). Dit houdt in dat de pensioenpremies aftrekbaar zijn, de aanspraken onbelast en het rendement op pensioenvermogens niet tijdens de opbouwfase wordt belast, terwijl de uitkeringen wel worden belast. Zambia hanteert een EEE-systeem (*exempt, exempt, exempt*) voor pensioenen. Het gaat dan wel om pensioenen die in Zambia onder bepaalde voorwaarden zijn opgebouwd. Zo geldt een maximum aan premieaftrek en moeten de premies worden betaald aan een door de bevoegde autoriteit goedgekeurd pensioenfonds. Zambia heft echter over een Nederlands pensioen hoe dan ook geen belasting, omdat het pensioen niet afkomstig is uit een bron in Zambia (territoriaal stelsel). Met de in artikel 17 overeengekomen bronheffing wordt gewaarborgd dat uitkeringen uit een in Nederland fiscaal gefacilieerd opgebouwd pensioen (en lijfrente) aan een inwoner van Zambia in Nederland kunnen worden belast.
Het heffingsrecht voor de bronstaat over pensioenen, andere soortgelijke beloningen en lijfrenten die worden betaald aan een inwoner van de andere staat is opgenomen in het eerste lid. Hieronder vallen in beginsel zowel particuliere pensioenen als overheidspensioenen. Het eerste lid maakt een voorbehoud voor de in artikel 18, eerste lid, onderdeel b, van het Verdrag bedoelde pensioenen. Dit betreft overheidspensioenen van – kort gezegd – lokaal aangeworven (overheids)personeel. Het gaat hierbij om personeel dat diensten verricht voor de overheid van de ene staat in de andere staat (werkstaat), inwoner is van de werkstaat en tevens de nationaliteit heeft van de werkstaat, dan wel niet alleen inwoner van die staat is geworden om daar werk te verrichten voor de overheid van de eerstgenoemde staat. Gedacht kan worden aan lokaal aangeworven medewerkers van bijvoorbeeld een ambassade. Het pensioen van deze lokaal aangeworven medewerkers mag alleen worden belast in de woonstaat (tevens werkstaat). De woonstaatheffing voor het pensioen van lokaal aangeworven overheidspersoneel sluit aan bij de eveneens in artikel 18, eerste lid, onderdeel b, opgenomen woonstaatheffing voor het salaris van dit personeel. Dit pensioen is in artikel 18, eerste lid, onderdeel b, opgenomen om zeker te stellen dat het heffingsrecht over het inkomen van door de ene staat lokaal aangeworven personeel in de andere staat (woon-/werkstaat), bij pensionering niet wordt verlegd van de woon-/werkstaat naar de staat die het overheidspensioen betaalt.
Ingevolge het tweede lid van artikel 17 heeft de bronstaat een uitsluitend heffingsrecht ter zake van uitkeringen welke die staat onder zijn socialezekerheidswetgeving betaalt aan een inwoner van de andere staat.
Het derde lid regelt wanneer een verdragsluitende staat kan worden aangemerkt als de bronstaat van een pensioen of lijfrente («*sourcing rule*»). Dit is het geval voor zover de daarvoor betaalde premies, dan wel de aanspraken op het pensioen of de lijfrente, in die staat in aanmerking zijn gekomen voor fiscale faciliëring. Deze bepaling regelt ook dat de overdracht van pensioenkapitaal van een pensioenfonds of een verzekeringsmaatschappij van een staat naar een pensioenfonds of een verzeke-

ringsmaatschappij van enige andere staat, het heffingsrecht van de bronstaat in beginsel niet aantast.
Het vierde lid stelt zeker dat het onderhavige artikel ook van toepassing is op afkoopsommen van pensioenen of soortgelijke beloningen en lijfrenten die worden betaald vóór de datum waarop het pensioen, de soortgelijke beloning of de lijfrente ingaat.

II.18. Overheidsfuncties (artikel 18)

Artikel 18 regelt de toewijzing van het heffingsrecht over inkomsten die worden ontvangen door een natuurlijk persoon vanwege werkzaamheden die (in dienstverband) voor de overheid zijn verricht. Volgens het eerste lid, onderdeel a, mogen deze inkomsten conform het OESO- en VN-modelverdrag slechts worden belast in de verdragsluitende staat die deze beloningen betaalt.
Het eerste lid, onderdeel b, maakt daarop een uitzondering. De staat waarin de werkzaamheden daadwerkelijk worden verricht (werkstaat) heeft het heffingsrecht indien de werknemer inwoner is van de werkstaat en tevens de nationaliteit heeft van die staat, of niet alleen inwoner van die staat is geworden om daar werk te verrichten voor de overheid van de andere staat. Deze uitzondering strekt ertoe lokaal aangeworven medewerkers van bijvoorbeeld een ambassade in hun woonland belastingplichtig te laten zijn in plaats van in de staat bij wiens ambassade zij werkzaam zijn. Zoals toegelicht bij artikel 17, geldt het heffingsrecht voor de woon-/werkstaat ook voor het pensioen van dit lokaal aangeworven personeel.
Ingevolge het tweede lid geldt de in het eerste lid opgenomen heffingsrechtverdeling niet voor inkomsten die worden ontvangen voor werkzaamheden die worden verricht voor een door de overheid gedreven onderneming. In dat geval gelden andere artikelen van het Verdrag: artikel 14 (inkomsten uit dienstbetrekking), artikel 15 (directeursbeloningen), of artikel 17 (pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen).

II.19. Studenten en stagiairs (artikel 19)

Artikel 19 ziet op vergoedingen aan studenten en stagiairs (hierna: studenten) voor onderhoud, studie of opleiding. Indien een student een opleiding volgt in de ene verdragsluitende staat en inwoner is (of direct voor zijn vertrek naar de eerstgenoemde staat inwoner was) van de andere verdragsluitende staat, dan mag de eerstgenoemde staat de vergoedingen die de student ontvangt voor zijn onderhoud, studie of opleiding niet belasten als deze vergoedingen afkomstig zijn uit bronnen buiten die staat. De bepaling is overeenkomstig artikel 20 van het OESO- en het VN-modelverdrag.

II.20. Hoogleraren en docenten (artikel 20)

Artikel 20 ziet op inkomen voor onderwijs of wetenschappelijk onderzoek door hoogleraren en docenten. Een dergelijke bepaling ontbreekt in het OESO- en het VN-modelverdrag. In onderdeel 2.13 van de NFV 2011 is aangegeven dat Nederland niet langer streeft naar de opname van een specifieke bepaling voor hoogleraren en docenten in belastingverdragen, maar wel bereid is in voorkomende gevallen een dergelijke bepaling op verzoek van een verdragspartner te accepteren. Zambia hechtte aan opname van de bepaling, omdat deze een positieve invloed kan hebben op de uitwisseling van hoogleraren en docenten en daarmee kennisoverdracht bevordert. Nederland kon hiermee instemmen.
Het eerste lid regelt dat betalingen en andere vergoedingen die worden ontvangen door hoogleraren of docenten die inwoner zijn van de ene verdragsluitende staat en tijdelijk in de andere staat verblijven voor het

geven van onderwijs of voor wetenschappelijk onderzoek aan een onderwijsinstelling, in die andere staat zijn vrijgesteld van belastingheffing. Deze vrijstelling geldt gedurende een periode van twee jaar gerekend vanaf de dag dat het onderwijs of onderzoek begint en onder de voorwaarde dat de betalingen van buiten die andere staat afkomstig zijn.
Op grond van het tweede lid vindt de in het eerste lid opgenomen vrijstelling geen toepassing indien het wetenschappelijk onderzoek niet het algemeen belang dient, maar voornamelijk wordt verricht voor het persoonlijke nut van een bepaalde persoon of personen, zoals het geval is bij commercieel wetenschappelijk onderzoek.

II.21. Overige inkomsten (artikel 21)

Artikel 21 verdeelt het heffingsrecht over inkomsten ter zake waarvan het heffingsrecht niet in de voorgaande artikelen van het Verdrag is behandeld («overige inkomsten»). In lijn met het OESO-modelverdrag bepaalt het eerste lid dat het heffingsrecht over dit inkomen, ongeacht de herkomst ervan, exclusief toekomt aan de verdragsluitende staat waar de uiteindelijk gerechtigde tot die inkomsten woont.
Ingevolge het tweede lid is het eerste lid niet van toepassing op inkomsten die behoren tot een vaste inrichting in de andere verdragsluitende staat. De belastingheffing over die inkomsten volgt uit artikel 7 van het Verdrag, tenzij het inkomsten betreft uit onroerende zaken in de zin van artikel 6. In dat geval is artikel 6 van toepassing.
Op verzoek van Zambia is een derde lid toegevoegd, dat voor bepaalde overige inkomsten aan de bronstaat een heffingsrecht toekent. Zambia had aanvankelijk voorgesteld om artikel 21, derde lid, van het VN-modelverdrag op te nemen. Op grond van die bepaling mag de bronstaat alle daar opkomende overige inkomsten belasten. Nederland is echter, net als de meeste OESO-lidstaten, geen voorstander van deze bepaling. Desgevraagd gaf Zambia aan dat met de voorgestelde bepaling in feite werd beoogd om de heffingsmogelijkheden op inkomsten uit kansspelen te garanderen. Opbrengsten uit kansspelen met een bron in Zambia zijn daar namelijk belast met inkomstenbelasting. Nederland is akkoord gegaan met een bepaling in het derde lid op grond waarvan inkomsten uit kansspelen die worden genoten door een inwoner van de ene verdragsluitende staat en afkomstig zijn uit de andere staat, in die andere staat mogen worden belast. Een vergelijkbare bepaling is opgenomen in het Verdrag met Ethiopië (*Trb*. 2012, 179).

II.22. Vermijding van dubbele belasting (artikel 22)

In artikel 22 is neergelegd op welke manier beide landen dubbele belasting vermijden.
Zambia hanteert, zoals volgt uit het eerste lid, als methode ter voorkoming van dubbele belasting de verrekeningsmethode.
De voorkomingsbepalingen voor Nederland zijn vormgegeven in overeenstemming met het Nederlandse verdragsbeleid. Nederland verleent ter vermijding van dubbele belasting over inkomsten van zijn inwoners die in Zambia mogen worden belast (of uitsluitend belastbaar zijn in Zambia) in beginsel een vermindering volgens de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud. Dit volgt uit het tweede en derde lid.
Met betrekking tot de vennootschapsbelasting wordt daarbij het volgende opgemerkt. Met ingang van 1 januari 2012 is in afdeling 2.10a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 de zogenoemde objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten opgenomen. Toegespitst op het onderhavige Verdrag wordt op basis van deze objectvrijstelling bij een belastingplichtige met winst uit Zambia de winst verminderd met de positieve en de negatieve bedragen van de winst uit Zambia die op basis van het Verdrag mede aan Zambia ter heffing is toegewezen en waarvoor

Nederland op basis van de onderhavige bepaling voor positieve bedragen een vrijstelling dient te verlenen. Voor de toepassing van het tweede lid houdt dit in dat door de objectvrijstelling de desbetreffende uit Zambia afkomstige (en aan Zambia ter heffing toegewezen) winsten per saldo geen deel meer uitmaken van de in het eerste lid bedoelde grondslag waarover de vennootschapsbelasting wordt geheven. Mitsdien behoeft de in het tweede lid opgenomen vrijstellingsmethode hierop geen toepassing meer te vinden en wordt door de toepassing van de objectvrijstelling in feite voorzien in het vermijden van dubbele belastingheffing. Aangezien de objectvrijstelling niet geldt voor de inkomstenbelasting blijft de in het derde lid opgenomen vrijstellingsmethode onverkort van belang ter zake van de in dit onderdeel bedoelde inkomsten van natuurlijke personen.
In het vierde lid wordt voor andere inkomsten waarover Zambia belasting mag heffen, bepaald dat Nederland een vermindering ter vermijding van dubbele belasting verleent volgens de verrekeningsmethode met evenredigheidslimiet. Het betreft, kort gezegd, passieve inkomsten, zoals dividenden, rente en royalty's, maar ook bestuurdersinkomsten, inkomsten van sporters en artiesten, afkoopsommen van pensioenen e.d. en de «overige inkomsten» waarvoor een bronstaatheffing geldt.
In het vijfde lid is ten slotte neergelegd dat Nederland bij het vermijden van dubbele belasting over winst behaald met een in Zambia gelegen vaste inrichting, de verrekeningsmethode hanteert in plaats van de vrijstellingsmethode, indien op grond van de vermijdingsregelingen in de Nederlandse regelgeving die methode toepassing vindt. Dit is de zogenoemde «zwarte gatenbepaling». Zo is bij de hiervoor beschreven objectvrijstelling bepaald dat deze niet geldt voor winst uit een laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming als bedoeld in artikel 15g van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969; in dat geval wordt voorzien in een verrekening van de op die winst drukkende buitenlandse belasting op de voet van de in artikel 23d van die Wet getroffen regeling. Door het opnemen van het vierde lid kan Nederland deze in de Nederlandse wetgeving opgenomen regeling ter vermijding van dubbele belasting ook in relatie tot Zambia toepassen.

II.23. Non-discriminatie (artikel 23)

Artikel 23 is grotendeels gebaseerd op de in het OESO- en het VN-modelverdrag opgenomen non-discriminatiebepalingen. Op voorstel van Nederland is, in overeenstemming met het Nederlandse verdragsbeleid (paragraaf 2.11.5 van de NFV 2011), in aanvulling op die bepalingen een zesde lid opgenomen inzake de voortzetting van pensioenpremieaftrek. De bepaling bewerkstelligt een non-discriminatoire aftrek in de werkstaat van pensioenpremies die natuurlijke personen betalen bij voortgezette deelname aan een fiscaal erkende pensioenregeling in de andere staat (veelal de voormalige werkstaat). Deze bepaling is primair opgenomen om een voortgezette pensioenopbouw mogelijk te maken voor werknemers die in concernverband tijdelijk (soms enkele jaren) naar het buitenland worden uitgezonden («*expats*»). Een voortgezette pensioenopbouw tijdens de periode van uitzending voorkomt pensioenbreuken. Aan de toepassing van het zesde lid zijn twee voorwaarden verbonden:

a) de betrokken persoon nam reeds deel aan de pensioenregeling voordat hij inwoner werd van de andere staat, en
b) de bevoegde autoriteit van die andere staat heeft erkend dat de pensioenregeling in het algemeen overeenkomt met voor belastingdoeleinden erkende pensioenregelingen van die staat.

II.24. Procedure voor onderling overleg (artikel 24)

Artikel 24 bevat de regeling voor onderling overleg tussen de verdragsluitende staten (onderlinge overlegprocedure). Het artikel stemt grotendeels overeen met artikel 25 van het OESO-modelverdrag, terwijl in het vierde en het vijfde lid ook elementen zijn opgenomen uit het VN-modelverdrag.
Volgens het eerste lid kan een inwoner van een verdragsluitende staat bij de aangewezen bevoegde autoriteit van die staat om een onderlinge overlegprocedure verzoeken wanneer de maatregelen van één of van beide staten voor hem leiden of zullen leiden tot belastingheffing die niet in overeenstemming is met het Verdrag. Dit kan zich bijvoorbeeld voordoen als bepalingen in het verdrag in beide verdragslanden verschillend worden uitgelegd en toegepast, of wanneer beide landen een verschillende winsttoedeling hanteren, waardoor ondanks het Verdrag toch dubbele belasting ontstaat.
Op verzoek van Zambia is aan de eerste volzin van lid 4, die bepaalt dat de bevoegde autoriteiten direct met elkaar kunnen communiceren om overeenstemming te bereiken in het kader van een onderlinge overlegprocedure, een tweede volzin toegevoegd. Deze tweede volzin is ontleend aan artikel 25, vierde lid, van het VN-modelverdrag en stelt uitdrukkelijk dat de bevoegde autoriteiten passende bilaterale procedures kunnen ontwikkelen ten behoeve van het onderlinge overleg. Nederland is van oordeel dat dergelijk procedures ook kunnen worden afgesproken zonder de bepaling in de tweede volzin, maar kon wel met het Zambiaanse voorstel instemmen.
In overeenstemming met de in onderdeel 2.17.1 van de NFV 2011 neergelegde uitgangspunten is in het vijfde lid de mogelijkheid opgenomen van arbitrage. Geschillen over de toepassing of interpretatie van het Verdrag die niet binnen twee jaar in onderling overleg door de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten worden opgelost, kunnen worden opgelost via een arbitrageprocedure. Zambia heeft niet eerder in een belastingverdrag de mogelijkheid van arbitrage opgenomen. Op verzoek van Zambia zijn daarom twee elementen aangepast ten opzichte van de arbitragebepaling in het OESO-modelverdrag en het door Nederland gedane voorstel.
Ten eerste ligt het initiatief tot arbitrage bij de bevoegde autoriteiten en niet bij de belastingplichtige. Als aan de voorwaarden voor arbitrage is voldaan en ten minste één van de bevoegde autoriteiten om arbitrage verzoekt, wordt de zaak voorgelegd voor arbitrage. Het is dus voldoende dat één van beide staten om arbitrage verzoekt. Dat het initiatief bij de bevoegde autoriteiten ligt in plaats van bij de belastingplichtige is niet ongebruikelijk en ook in overeenstemming met de arbitragebepaling in het VN-modelverdrag. Zie bijvoorbeeld de verdragen die Nederland heeft gesloten met Albanië (*Trb.* 2004, 281), Zuid-Afrika (*Trb.* 2006, 6) en Georgië (*Trb.* 2002, 92).
Ten tweede is op verzoek van Zambia opgenomen dat geen arbitrage mogelijk is als een zaak onder de rechter is gebracht en niet is ingetrokken. Zambia achtte het onwenselijk als tegelijkertijd een rechtszaak en een arbitrageprocedure lopen. Als reeds een rechtszaak aanhangig is gemaakt, staat de weg van arbitrage dus nog wel open maar dient de rechtszaak te worden ingetrokken. Op verzoek van Zambia is daarnaast ook de tussenzin (overeenkomstig het OESO-modelverdrag op dit punt) opgenomen dat arbitrage wordt uitgesloten in de gevallen waarin reeds een rechterlijke uitspraak is gedaan. Zambia kan, anders dan Nederland, in het kader van een overlegprocedure of arbitrage namelijk niet afwijken van rechterlijke uitspraken.

II.25. Uitwisseling van informatie (artikel 25 en Protocol artikel VIII)

Artikel 25 biedt de verdragsluitende staten de mogelijkheid om op verzoek, automatisch of spontaan informatie uit te wisselen. Het artikel komt overeen met artikel 26 van het OESO-modelverdrag en is in lijn met het Nederlandse verdragsbeleid.
In het eerste lid wordt het bereik van de informatie-uitwisseling bepaald. Volgens de tweede volzin is de informatie-uitwisseling niet beperkt tot inwoners van de verdragsluitende staten en evenmin tot de belastingen waarop het Verdrag van toepassing is.
Het tweede lid regelt hoe de verdragsluitende staat die informatie ontvangt van de andere verdragsluitende staat met deze informatie dient om te gaan. Het tweede lid bevat ook de recente (2012/2014) toevoeging aan het overeenkomstige tweede lid van artikel 26 van het OESO-modelverdrag. Deze toevoeging houdt in dat het de ontvangende staat mogelijk wordt gemaakt om de informatie onder voorwaarden voor niet fiscale doeleinden te gebruiken.
Omdat in artikel 24, vijfde lid, de mogelijkheid van arbitrage is opgenomen, bepaalt het derde lid dat de verdragsluitende staten de voor een arbitrageprocedure noodzakelijke informatie kunnen verstrekken aan de arbiters en dat de arbiters gebonden zijn aan de regels omtrent vertrouwelijkheid.
In het vierde lid wordt aangegeven onder welke omstandigheden een verdragsluitende staat geen informatie hoeft te verstrekken aan de andere verdragsluitende staat.
Het vijfde lid brengt expliciet tot uitdrukking dat de aangezochte staat de gevraagde informatie niet kan weigeren op grond van het feit dat het deze informatie niet nodig heeft voor de eigen belastingheffing.
Tot slot bepaalt het zesde lid dat het enkele feit dat informatie in het bezit is van bijvoorbeeld een bank, een andere financiële instelling of een zaakwaarnemer, of dat de informatie betrekking heeft op eigendomsverhoudingen, geen reden is voor de aangezochte staat om de gevraagde informatie niet te verstrekken aan de verzoekende staat.
Op grond van artikel VIII van het Protocol kan overeenkomstig artikel 25 ook informatie worden uitgewisseld voor de uitvoering van de inkomensafhankelijke regelingen door de Belastingdienst. Omdat Zambia ook inkomensafhankelijke regelingen kent, is de bepaling wederkerig geformuleerd.

II.26. Bijstand bij de invordering van belastingen (artikel 26 en Protocol artikel VIII)

Artikel 26 geeft regels voor de bijstand bij invordering van belastingvorderingen en is gelijk aan artikel 27 van het OESO-modelverdrag.
Het eerste lid bevat de verplichting tot het verlenen van de bijstand. Net als het geval is bij de uitwisseling van informatie, is de bijstand bij invordering niet beperkt tot inwoners van de verdragsluitende staten en evenmin tot de belastingen waarop het Verdrag van toepassing is.
Het tweede lid bepaalt wat voor de toepassing van dit artikel wordt verstaan onder een «belastingvordering».
Ingevolge het derde lid kan een verdragsluitende staat om bijstand bij invordering verzoeken wanneer een belastingvordering volgens de wetgeving van die staat kan worden ingevorderd en aan een belastingschuldige geen (rechts)middelen meer ter beschikking staan om de invordering tegen te houden. Ingevolge het in onderdeel 2.16.2 van de NFV 2011 opgenomen verdragsbeleid heeft Nederland een bepaling voorgesteld waarin de voorwaarden voor het verzoek tot invorderingsbijstand verschillen al naar gelang de belastingvordering een inwoner of een niet-inwoner betreft. Daarbij zijn de voorwaarden voor een verzoek om bijstand ten aanzien van een niet-inwoner strenger. Zambia wenste hier

echter niet af te wijken van de OESO-norm, die gelijke voorwaarden stelt voor inwoners en niet-inwoners. Nederland heeft daarmee ingestemd. Ook is op verzoek van Zambia geen doelmatigheidsgrens opgenomen voor invorderingsverzoeken. In dit verband wordt opgemerkt dat het streven naar het opnemen van een doelmatigheidsgrens, zoals aangegeven in onderdeel 2.16.2 van de NFV 2011), ook van de zijde van Nederland geen prioriteit meer heeft. In de eerste plaats maakt het opnemen van zo'n grens de nagestreefde overeenkomstige toepassing van de bijstand bij invordering bij de toeslagen minder effectief. In de tweede plaats kan met steeds meer landen ook bijstand worden verzocht volgens het zogenoemde Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken (WABB-verdrag, *Trb*. 1991, 4 en *Trb*. 2010, 221) dat geen zodanige doelmatigheidsgrens kent. Overigens is Zambia nog niet tot dit verdrag toegetreden. Mocht daar toch behoefte aan blijken te bestaan, dan kan op basis van het eerste lid, tweede volzin, altijd nog in onderlinge overeenstemming een dergelijke grens worden overeengekomen. Voorts vereist het achtste lid, onderdeel d, een evenredigheid tussen de administratieve last van de ene staat en het te behalen voordeel door de andere staat.
De leden 4 tot en met 8 geven regels voor onder andere het nemen van conservatoire maatregelen, de omgang met verjaringstermijnen en voorrangsbepalingen in nationale wetgeving en de bevoegdheidsverdeling tussen de staten ter zake van invordering en beslag na een verzoek om bijstand, evenals waarborgen om te lichtvaardige verzoeken om invorderingsbijstand te voorkomen.
Op grond van artikel VIII van het Protocol kan door beide landen overeenkomstig artikel 26 ook bijstand bij invordering worden verzocht voor verschuldigde bedragen uit hoofde van de inkomensafhankelijke regelingen, in het geval van Nederland bijvoorbeeld een ten onrechte uitgekeerde huurtoeslag.

II.27. Leden van diplomatieke vertegenwoordigingen en consulaire posten (artikel 27)

Artikel 27 ziet op de toepassing van het Verdrag in relatie tot diplomaten. Het eerste lid bepaalt, conform artikel 28 van het OESO-modelverdrag, dat fiscale voorrechten toegekend aan leden van een diplomatieke of consulaire vertegenwoordiging op grond van internationaal recht of internationale overeenkomsten, niet worden aangetast door het onderhavige Verdrag.
Het tweede lid is ontleend aan paragraaf 3 van het commentaar op artikel 28 van het OESO-modelverdrag. Ingevolge deze bepaling wordt een diplomaat voor de toepassing van het Verdrag geacht inwoner te zijn van de zendstaat, indien hij onderdaan is van die staat en daarin op dezelfde wijze aan belastingen naar het inkomen is onderworpen als inwoners van die staat. Als aan die voorwaarde is voldaan, hebben diplomaten recht op de in het Verdrag opgenomen voordelen. De bepaling ziet zowel op diplomaten die door de zendstaat zijn uitgezonden naar de andere verdragsluitende staat als op diplomaten die naar derde staten zijn uitgezonden. Voor Nederland sluit deze bepaling aan bij de woonplaatsfictie van artikel 2.2, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001.
Het derde lid is ontleend aan paragraaf 4 van het commentaar op artikel 28 van het OESO-modelverdrag. Op grond van deze bepaling hebben internationale organisaties en hun organen of hun functionarissen, evenals leden van een diplomatieke vertegenwoordiging of consulaire post van een derde staat, die in een verdragsluitende staat verblijven, geen recht op de voordelen van het Verdrag indien zij niet op dezelfde wijze aan de belastingheffing naar het inkomen zijn onderworpen als inwoners van die staat.

II.28. Inwerkingtreding (artikel 28)

Artikel 28 regelt de inwerkingtreding van het Verdrag. De verdragsluitende staten stellen elkaar via diplomatieke notawisseling ervan in kennis dat de in hun staat vereiste wettelijke procedures voor de inwerkingtreding van het Verdrag zijn vervuld. Het Verdrag treedt dan in werking op de laatste dag van de maand volgend op de maand waarin de laatste kennisgeving is ontvangen. Ten aanzien van bronbelastingen vindt het Verdrag vervolgens toepassing op bedragen die worden betaald of ontvangen op of na de eerste dag van januari volgend op het kalenderjaar waarin het verdrag in werking treedt. Voor andere belastingen geldt dat het Verdrag wordt toegepast aangaande belastingtijdvakken die beginnen op of na de eerste dag van januari volgend op het kalenderjaar waarin het verdrag in werking treedt.
Het tweede lid bepaalt dat, zodra het onderhavige Verdrag op grond van het eerste lid voor een bepaalde belasting van toepassing is, het verdrag van 1977 voor die belasting ophoudt van toepassing te zijn.

II.29. Duur en beëindiging (artikel 29)

Artikel 29 bepaalt hoe het Verdrag kan worden beëindigd. Het Verdrag kan na verloop van vijf jaar na de datum van inwerkingtreding door elk van de verdragsluitende staten worden beëindigd. Beëindiging dient langs diplomatieke weg te geschieden door een kennisgeving van beëindiging, met inachtneming van een opzegtermijn van ten minste zes maanden vóór het eind van enig kalenderjaar dat aanvangt na afloop van die vijfjaarsperiode. Ten aanzien van bronbelastingen houdt het Verdrag vervolgens op van toepassing te zijn voor bedragen die worden betaald of ontvangen op of na de eerste dag van januari volgend op het kalenderjaar waarin de kennisgeving van beëindiging is ontvangen. Voor andere belastingen geldt dat het Verdrag ophoudt van toepassing te zijn ten aanzien van belastingtijdvakken die beginnen op of na de eerste dag van januari volgend op het kalenderjaar waarin de kennisgeving van beëindiging is ontvangen.

De Staatssecretaris van Financiën,
E.D. Wiebes

De Minister van Buitenlandse Zaken,
A.G. Koenders